UNIVERSITATEA TITU MAIORESCU
FACULTATEA DE ŞTIINŢE ECONOMICE

Prof. univ. dr.
Magdalena NEGRUŢIU

BAZELE CONTABILITĂŢII

editura universităţii Titu Maiorescu

Bucureşti
2009

CUVÂNT ÎNAINTE

Adresăm acest manual unui anumit tip de receptori. Este vorba de studenţii anului I de la învăţământul deschis „la distanţă” care simt nevoia înţelegerii noţiunilor şi conceptelor contabile. Cel care descifrează mecanismele fenomenelor, evenimentelor, tranzacţiilor şi operaţiilor economico-financiare va dobândi capacitatea de a le reflecta corect în conturi şi în situaţiile financiare şi de a oferi informaţii utile decidenţilor din firmă şi/sau exteriorul ei.

Este foarte greu să scrii un manual care să aibă un profund caracter ştiinţific şi să fie în acelaşi timp reprezentativ în domeniu şi, totodată, atractiv.

În contabilitate, care “pare” abstractă şi dificilă, trebuie să te serveşti de un limbaj viu, apelând la exemplificări sugestive ale problemelor discutate. În consecinţă, am folosit un limbaj simplu, abundent în descrierea fenomenelor economice, susţinut de un material empiric şi redând cu claritate realitatea economică.

În acest fel, receptorii manualului, începători ai contabilităţii, vor căpăta cunoştinţele necesare în activitatea profesională viitoare.

Deşi adresat studenţilor de la învăţământul deschis „la distanţă”, manualul poate fi parcurs de cei care nu au cunoştinţele necesare din acest domeniu şi care doresc să stăpânească adevăratele mecanisme de funcţionare ale contabilităţii.

Studenţii de la alte specializări nu mai tratează astăzi contabilitatea ca pe o cenuşăreasă, aşa cum se întâmpla pe vremea vechiului regim. Ei simt nevoia reală de cunoaştere temeinică a acestui domeniu pentru că le oferă instrumente utile în managementul firmei, în decizia de finanţare optimă a investiţiilor, de a face sau nu investiţii pe termen lung, de a le menţine sau renunţa la ele. Din acest motiv, nu au nevoie de o teoretizare academică “greoaie”, ci de o teorie pe care s-o poată aplica în practica economică cu a cărei diversitate se vor confrunta în contabilitatea financiară. Ca urmare, lucrarea constituie o introducere în contabilitatea unei întreprinderi, iar noi, autorii, suntem deschişi oricăror sugestii de îmbunătăţire a acesteia.

Capitolul 1 Obiectul şi metoda contabilităţii

1.1. Obiectul şi sfera de cuprindere a contabilităţii. Principiile contabilităţii şi obiectivele ei …….…… 9
1.1.1. Obiectul şi sfera de cuprindere a contabilităţii …….. 9
1.1.2. Principiile contabilităţii …… 15

1.2. Metoda contabilităţii: noţiune, principii, procedee …….. 19

1.3. Contabilitatea financiară şi de gestiune internă. Contabilitatea entităţii economice şi contabilitatea naţională .....…… 24

1.4. Funcţiile contabilităţii …….. 29

Capitolul 2 Bilanţul contabil şi contul „Profit şi pierdere”

2.1. Bilanţul contabil – definire şi structură…… 30

2.2. Analiza compoziţiei activului şi pasivului …….. 37

2.3. Tipuri de modificări generate de operaţiile economico-financiare asupra patrimoniului ..…….47

2.4. Contul „Profit şi pierdere” – instrument de evaluare şi calcul a cheltuielilor şi veniturilor. Structura contului „Profit şi pierdere”……... 60
2.4.1. Contul „Profit şi pierdere”- instrument de evaluare şi calcul a cheltuielilor şi veniturilor …….……..60
2.4.2. Structura contului „Profit şi pierdere” (contul de rezultate)……..62

Capitolul 3 Contul şi sistemul conturilor

3.1. Definirea, necesitatea, forma şi structura contului ……..75

3.2. Regulile de funcţionare a conturilor. Tratarea informaţiilor contabile: simpla şi dubla înregistrare …… 79

3.3. Analiza contabilă a operaţiilor economico-financiare. Formula contabilă ……86

3.4. Tehnici de înregistrare în conturi a operaţiilor economico-financiare …….... 93

3.5. Sistemul de conturi. Clasificarea conturilor ……. 96

3.6. Planul de conturi general ……102

3.7. Balanţa conturilor ……104

Capitolul 4 Documente contabile

4.1. Definirea, funcţiile şi clasificarea documentelor contabile ……111

4.2. Documente justificative: conţinut, întocmire, prelucrare şi verificare ……113

4.3. Registre contabile: conţinut, completare şi gestionare ……115

4.4. Documente de sinteză şi raportare financiar-contabilă ……124

Capitolul 5 Evaluarea patrimoniului în contabilitatea curentă şi bilanţ

5.1. Noţiunea de evaluare ……126

5.2. Forme de evaluare. Evaluarea curentă şi de bilanţ …….. 127

Capitolul 6 Analiza şi funcţionarea conturilor

6.1. Conturi de capitaluri ……135

6.2. Conturi de imobilizări …….. 146

6.3. Conturi de stocuri ……159

6.4. Conturi de terţi ……. 174

6.5. Conturi de trezorerie …… 185

6.6. Conturi de cheltuieli …… 194

6.7. Conturi de venituri ……196

6.8. Conturi speciale ……209

6.9. Conturi de gestiune ……..210

Capitolul 7 Lucrări contabile de închidere a exerciţiului financiar

7.1. Lucrări contabile de închidere a exerciţiului financiar …….. 211

7.1.1. Inventarierea elementelor de activ şi de pasiv ……. 212
7.1.2. Actualizarea creanţelor şi datoriilor exprimate în valută …… 215
7.1.3. Actualizarea disponibilului în valută ……..…….. 217
7.1.4. Înregistrarea cheltuielilor şi veniturilor aferente exerciţiilor viitoare ……. 218
7.1.5. Constituirea şi/sau ajustarea provizioanelor pentru riscuri viitoare ……..... 216

7.2. Întocmirea şi prezentarea bilanţului contabil şi a contului "Profit şi pierdere" (contul de rezultate) …… …… 219

Forma de evaluare BAZELE CONTABILITĂŢII

Formă de verificare finală
EXAMEN

Activităţi
Completarea unui caiet de lucrări aplicative care va cuprinde :
- răspunsuri la întrebările recapitulative din suportul de curs
- rezolvarea lucrărilor de verificare finală
- exemple şi studii de caz specifice fiecărei unităti de învăţare

Teste pe parcursul semestrului
Teme de control

BIBLIOGRAFIE

Tabara Neculai, Budugan Dorina – Bazele contabilitatii, Editura Sedcom Libris, 2009;
Dumitrana Mihaela, Caraiani Chirata - Bazele contabilitatii – Editia a III-a revizuita, Editura Universitara, Bucuresti, 2008
Negrutiu M, Calota T.O. – Introducere in contabilitate, Editura Renaissance, Bucuresti, 2009;
Dumitrana Mihaela, Caraiani Chirata – Aplicatii si studii de caz.

NOTA

La fiecare unitate de învăţare s-au precizat obiectivele acesteia şi s-au inserat:

- întrebari recapitulative
- lucrări de verificare
- teste de control

S-au facut referiri la modalitatea de transmitere / inserare în caietul de lucrări aplicative a răspunsurilor.

Unitatea de învăţare Nr. 1

OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂŢII

Cuprins **Pagina**

Obiectivele Unităţii de Învaţare Nr. 1 1
1.1 Obiectul şi sfera de cuprindere a contabilităţii. Principiile contabilităţii şi obiectivele ei 2
Lucrare de verificare Unitate de invaţare Nr. 1.1 13
1.2 Metoda contabilităţii: noţiune, principii, procedee 14
Intrebari recapitulative Unitate de învăţare Nr. 1.2 18
Lucrare de verificare Unitate de invaţare Nr. 1.2 18
1.3 Contabilitatea financiară şi de gestiune internă. Contabilitatea entităţii economice şi contabilitatea naţională 19
Întrebări recapitulative 23
1.4 Funcţiile contabilităţii 24

OBIECTIVELE unităţii de invăţare nr. 1

Principalele obiective ale unităţii de invăţare Nr. 1 sunt:

- înţelegerea de catre cursanţi a importanţei contabilităţii
- însuşirea principiilor contabilităţii si a implicaţiilor aplicării / neaplicării lor in practica contabilă
- familiarizarea cu conceptul de metodă a contabilităţii şi evidenţierea procedeelor metodei
- înţelegerea necesităţii organizării contabilităţii financiare şi de gestiune internă şi a rolului acestora în managementul unei entităţi

OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂŢII

1.1. OBIECTUL ŞI SFERA DE CUPRINDERE A CONTABILITĂŢII. PRINCIPIILE CONTABILITĂŢII ŞI OBIECTIVELE EI.

1.1.1. OBIECTUL ŞI SFERA DE CUPRINDERE A CONTABILITĂŢII

Orice entitate economică joacă un rol important în teoria macroeconomică. Ea poate fi studiată ca un tot unitar sau numai din anumite puncte de vedere. Poate fi studiată din exterior sau din interior.

Studiul efectuat din interiorul entităţii prezintă un deosebit interes pentru administratorul ei care trebuie s-o conducă, să realizeze profit, să o menţină impotriva concurenţei şi să o dezvolte. Pentru aceasta, el trebuie să găsească mijloace de finanţare, să angajeze personal şi să se înscrie pe pieţe de desfacere. Succesele administratorului sunt asigurate, în principal, de cunoştinţele sale tehnice şi economice.

Având reguli de funcţionare precise şi obiective de atins, construcţia juridică poate îmbrăca diverse forme de organizare ca de exemplu: societăţi comerciale, societăţi/companii naţionale, regii autonome, institute de cercetare-dezvoltare, persoane fizice autorizate, etc.

Societatea este instituită de două sau mai multe persoane care convin prin actul constitutiv să-i afecteze în comun bunurile, în vederea partajării profitului. În anumite cazuri, societatea poate fi actul de voinţă al unei singure persoane.

Pentru a determina amploarea alegerii care se oferă celor ce se decid să constituie o societate, se impune cunoaşterea componentelor alegerii, a limitelor aportului şi a libertăţilor, respectiv responsabilităţilor fondatorilor.

Aceste consideraţii determină existenţa următoarelor tipuri de societăţi:

- societăţi comerciale şi civile;
- societăţi de persoane sau de capitaluri;
- societăţi cotate sau necotate la bursă.

Elementele ce se iau în consideraţie la alegerea formei juridice a societăţii sunt: capitalul minim, libertatea aporturilor, transmiterea drepturilor sociale, numărul minim de asociaţi, responsabilitatea asociaţilor, recurgerea la capitaluri străine, funcţionarea societăţii, luarea deciziilor, regimul fiscal, cheltuielile de constituire.

Indiferent de forma sau obiectul de activitate al societăţii, contabilitatea pune la dispoziţia celor interesaţi informaţii necesare luării deciziilor în domeniul economic.

Privitor la statutul contabilităţii, există încă controverse în cercurile de specialitate.

Există opinii care definesc contabilitatea ca ştiinţă, tehnică, artă a înregistrării tranzacţiilor şi evenimentelor, limbaj al comunicării, sistem informaţional economico-financiar.

Chiar şi autorii care o definesc ca ştiinţă, fac distincţie între contabilitatea ca ştiinţă economică sau ştiinţă de gestiune.

Un lucru este însă cert: **contabilitatea reprezintă un instrument pus în slujba managementului** atât la nivel micro cât şi macroeconomic.

Ea ne permite să cunoaştem şi să gestionăm resursele ce aparţin entităţii şi să determinăm rezultatul din activitatea acesteia.

Deşi este un produs al unei activităţi teoretice şi practice îndelungate, contabilitatea a evoluat de la practică la teorie. Practica a instituit principiile şi regulile pe care le-a adoptat apoi doctrina contabilă ca răspuns la încercările de anticipare a nevoilor de informare contabilă, a tehnicilor şi instrumentelor contabile care trebuie dezvoltate în perspectivă.

Analizată ca practică, contabilitatea reprezintă un sistem integrat de mijloace posibile pentru culegerea, prelucrarea, transmiterea, utilizarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la poziţia financiară şi performanţa entităţii.

Acest sistem are următoarele componente:

- **informaţia contabilă**, componentă de bază care este riguros exactă, fundamentată, se referă la fenomene reale, este completă, se obţine în flux continuu, este comparabilă şi corelată, are caracter analitic şi sintetic;

- **decizia economică** fundamentată şi emisă pe baza informaţiei contabile;

- **mijloacele de culegere şi prelucrare a datelor** în scopul obţinerii de informaţii;

- **procedurile şi metodele de agregare şi sintetizare a datelor** (materia primă) în vederea transformării lor în informaţii (produs finit);

- **canalele de transmitere a informaţiilor către utilizatorii lor.**

DE CE CONTABILITATE

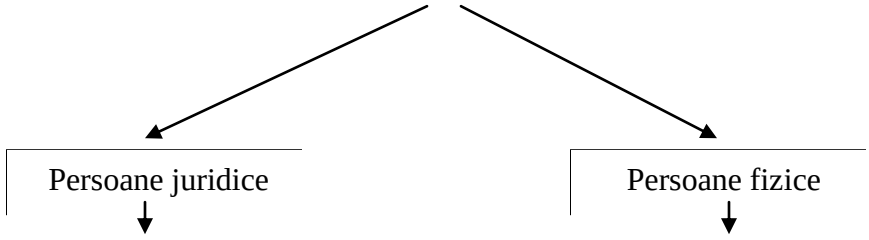
Abordare economica

Contabilitatea este o activitate specializată care asigură obţinerea, publicarea şi păstrarea informaţiilor necesare atât în interiorul entităţii cât şi în relaţiile cu terţii.

Abordare juridica

Legea contabilităţii nr.82/1991 cu toate completarile si modificarile la zi
Ordine ale Ministrului Finanţelor Publice privind armonizarea contabilităţii româneşti cu directivele europene şi Standardele internaţionale de contabilitate

CINE ORGANIZEAZA SI TINE CONTABILITATEA



Persoane juridice

1. PERSOANE JURIDICE DE DREPT PUBLIC
   - Administraţie publică
   - Instituţii publice
2. PERSOANE JURIDICE DE DREPT PRIVAT / PUBLIC
   - Societăţi comerciale, societăţi/companii naţionale, regii autonome
   - Grupuri de societăţi
   - Asociaţii, fundaţii
   - Partide politice, sindicate, culte religioase
3. PERSOANE JURIDICE DE DREPT PRIVAT CARE APLICA NORMALIZĂRI (REGULI) CONTABILE SPECIFICE
   - Instituţii de credit
   - Societăţi de asigurări
   - Societăţi care opereaza pe piata de capital

Persoane fizice

- Persoane fizice autorizate
- Întreprinderi individuale
- Întreprinderi familiale

Trecând de la practică la teorie, contabilitatea reprezintă un ansamblu de principii, concepte, reguli şi convenţii în conformitate cu care se asigură redarea poziţiei economice şi a performanţei firmei.

Pentru a fundamenta şi defini obiectul contabilităţii se pot utiliza două concepţii:

a) concepţia juridică

b) concepţia economică

Contabilitate prin prisma conceptiei juridice

a) Potrivit concepţiei juridice definirea obiectului contabilităţii are la bază *categoria economică de patrimoniu*. Prin geneza sa, contabilitatea a apărut din necesitatea de a răspunde în planul cunoaşterii şi gestionării, la problema administrării şi gestionării patrimoniului. Ca urmare, acesta reprezintă obiect de studiu şi câmp de acţiune al contabilităţii.

Prin patrimoniu înţelegem acea structură a producţiei de mărfuri, prin care se asigură apropierea şi folosirea bunurilor economice în legătură cu care, în plan juridic iau naştere drepturi şi obligaţii.

Subiect de drepturi si obligatii

Pentru ca un patrimoniu să existe sunt necesare două componente interdependente:

- persoana juridică sau fizică în calitate de subiect de drepturi şi obligaţii, denumită titular de patrimoniu;
- bunurile economice, ca obiect al relaţiilor de drepturi şi obligaţii;

Bunuri economice

Bunurile economice formează substanţa materială a patrimoniului, în timp ce drepturile şi obligaţiile exprimă raporturi de proprietate în cadrul cărora se asigură posesiunea, folosinţa şi administrarea bunurilor.

Bunurile economice au o determinare *existenţială* şi una *economică.*

Determinarea existenţială evidenţiază faptul că ele au o formă concretă şi identificabilă, ca de exemplu clădiri, utilaje, materiale, produse finite, mărfuri etc.

Determinarea economică se referă la valoarea de întrebuinţare şi valoarea bunurilor. Valoarea de întrebuinţare este dată de suma calităţilor unui bun, care-i dau utilitate. Valoarea este consecinţa participării bunului la circuitul marfă-bani, care permite exprimarea mărimii sale în etalon bănesc.

Drepturile asupra bunurilor economice iau naştere atunci când **titularul de patrimoniu**, parte într-un raport juridic, nu este obligat să acorde o prestaţie. În schimb, obligaţiile apar în măsura în care, el trebuie să îndeplinească o anumită prestaţie sau să acorde un echivalent bănesc.

În plan economic, drepturile corespund patrimoniului propriu sau net, iar obligaţiile patrimoniului străin.

Putând fi studiat din diverse puncte de vedere, patrimoniul constituie obiect de studiu nu numai al contabilităţii, ci şi al altor discipline. Contabilitatea studiază modul în care se asigură gestionarea, administrarea patrimoniului, cât şi echilibrul intern al acestuia. Pentru contabilitate, elementele patrimoniale prezintă interes în calitatea lor de mărimi economice măsurate şi evaluate în expresie bănească.

Contabilitatea înregistrează în condiţii concrete de loc şi timp circuitul elementelor patrimoniale, măsoară şi calculează în expresie bănească mărimea valorilor patrimoniale şi dezvăluie prin analiză şi control, în ce măsură se asigură integritatea materială şi gestiunea eficientă a acestor valori.

În consecinţă, contabilitatea este **ştiinţa evidenţei, calculului, analizei şi controlului stării şi mişcării patrimoniului**. În baza informaţiilor ce emană din contabilitate se fundamentează deciziile privind investiţia, finanţarea, utilizarea şi recuperarea valorilor patrimoniale.

Tot prin contabilitate se asigură şi **controlul asupra realizării deciziilor**.

În plan juridic, contabilitatea este folosită ca instrument de cunoaştere şi reflectare a normelor privitoare la conservarea, administrarea şi dreptul de dispoziţie asupra patrimoniului.

În cadrul patrimoniului se crează un echilibru permanent între bunurile economice pe de-o parte şi relaţiile de drepturi şi obligaţii cu valoare economică. Acesta se exprimă prin relaţia de echivalenţă:

Bunuri economice = Drepturi + Obligaţii cu valoare economică

Este ecuaţia fundamentală a contabilităţii care descrie situaţia patrimonială. Din ea rezultă că:

Bunuri economice – Obligaţii = Drepturi sau patrimoniu net

Titularul de patrimoniu îşi asigură independenţa financiară sau autonomia în situaţia în care:

Patrimoniul net = Bunuri economice – Obligaţii, iar

Bunurile economice > Obligaţiile

În aceste condiţii, titularul de patrimoniu are posibilitatea să-şi onoreze toate datoriile faţă de terţi, prin valorificarea bunurilor economice de care dispune.

Bunurile economice formează substanţa materială a patrimoniului şi sunt cunoscute sub denumirea de **activ,** în timp ce **drepturile şi obligaţiile** indică modul de procurare, de finanţare a bunurilor şi alcătuiesc **pasivul.**

Starea de echilibru dintre cele două mărimi ia forma ecuaţiei patrimoniale exprimată prin egalitatea:

ACTIV = PASIV

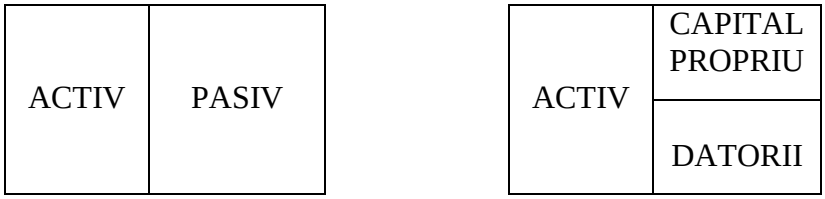
Pasivul exprimă capitalurile proprii şi străine (datorii). Prin urmare,

ACTIV = CAPITAL PROPRIU + DATORII

Capitalul propriu semnifică drepturile proprietarului, iar datoriile, drepturile creditorilor:

PASIV = DREPTURI + OBLIGAŢII

Schematic, relaţia dintre activ şi pasiv se prezintă astfel:



În cadrul proceselor interne bunurile economice se află într-o continuă mişcare şi transformare.

Obiectul contabilităţii studiază echilibrul specific proceselor sau activităţilor economice interne, prin care se produc transformări cantitative şi calitative în volumul şi structura patrimoniului. Acest echilibru este o expresie a faptului că orice proces economic este simultan consumator de resurse şi generator de rezultate.

În obiectul contabilităţii, echilibrul specific proceselor economice este definit de relaţia între cheltuieli şi venituri. Prin compararea celor două mărimi se determină rezultatul;

- **profit** – dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile;
- **pierdere** – dacă cheltuielile sunt mai mari decât veniturile.

Dacă trecem în revistă cele precizate anterior rezultă că, *după concepţia juridică* **obiectul contabilităţii constă în evidenţa, calculul, analiza şi controlul, în expresie bănească, a circuitului patrimonial, cu specificarea raporturilor de proprietate şi financiare în care se află acesta precum şi a rezultatului obţinut prin administrarea sa.**

Cheltuielile şi veniturile reprezintă factori care măresc sau micşorează patrimoniul net. Acesta poate spori prin obţinerea şi capitalizarea profitului.

În această concepţie:

- **veniturile** desemnează valoric bogăţia creată de entitate sau primită de la mediul economico-social, având ca efect creşterea patrimoniului net (capitalului propriu) alta decât cea obţinută prin contribuţia proprietarului;

- **cheltuielile** reprezintă, tot valoric, utilizarea bogăţiei în procesul de exploatare, având ca efect micşorarea partimoniului net, alta decât distribuirea către proprietar.

Contabilitate prin prisma conceptiei economice

b) Potrivit concepţiei economice definirea obiectului contabilităţii are la bază *categoria economică de capital*. Acesta desemnează relaţiile de proprietate şi valorile economice investite şi utilizate în activitatea entităţii. Ca urmare ecuaţia capitalului este:

UTILIZĂRI = RESURSE

Termenul de „utilizări" desemnează modul de folosire a resurselor în activitatea entităţii, (respectiv capital fix şi capital circulant), iar cel de „resurse" provenienţa, sursa de procurare a capitalului (respectiv capital propriu al proprietarului şi capital străin, al creditorilor).
dacă înlocuim termenul de „utilizări" cu cel de „resurse", iar pe cel de „resurse" cu cel de „capitaluri", ecuaţia devine:

RESURSE = CAPITALURI

CAPITALURI = CAPITAL PROPRIU + CAPITAL STRĂIN
(al proprietarului) (al creditorilor, care se exprimă în DATORII)

Pentru a exprima poziţia financiară a firmei, ecuaţia fundamentală a contabilităţii capătă forma:

ACTIV = CAPITAL PROPRIU + DATORII

de unde:

CAPITAL PROPRIU = ACTIV – DATORII

Cei trei termeni sunt definiţi astfel :

Active

Activele reprezintă resurse controlate de întreprindere generate de evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere.

Datorii

Datoriile sunt obligaţii controlate în prezent de întreprindere, decurgând din evenimente trecute şi prin decontarea cărora se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice.

Capitaluri proprii

Capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al acţionarilor în activele întreprinderii (ceea ce rămâne) după deducerea tuturor datoriilor sale:

Rezultă că:

ACTIV NET = CAPITAL PROPRIU = ACTIV – DATORII

Teoria economică defineşte şi termenii care exprimă performanţa entităţii, respectiv, capacitatea acesteia de a obţine beneficii.

Elementele de venituri şi cheltuieli sunt definite astfel:

Venituri

a) veniturile constituie creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creşteri ale valorii activelor, ori micşorări ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor:

Cheltuieli

b) cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor ori creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestuia către acţionari.

Dacă trecem în revistă cele precizate conform *concepţiei economice*, **obiectul contabilităţii constă în măsurarea, evaluarea, înregistrarea şi sintetizarea în etalon monetar a tranzacţiilor şi evenimentelor în scopul obţinerii de informaţii cu privire la poziţia financiară şi performanţa firmei.**

1.1.2. PRINCIPIILE CONTABILITĂŢII

Pentru ca cifrele să fie reale, faptele evaluate corect, iar imaginea asupra entităţii economice fidelă, trebuie respectate o serie de principii şi anume:

1. Fixitatea capitalului social

Este un principiu mai mult juridic decât contabil. Capitalul societăţii reprezintă limita responsabilităţii acţionarilor sau asociaţilor vis-a-vis de creanţierii sociali.Mărimea sa nu poate fi modificată fără îndeplinirea formalităţilor impuse de legislaţia în vigoare.

2. Principiul regularităţii

Documentele trebuie întocmite şi prezentate conform regulilor legale, reglementate sau profesionale. Acest principiu determină necesitatea apariţiei unui ghid al profesiunii contabile.

3. Principiul sincerităţii

Deoarece o obiectivitate absolută nu este posibilă, contabilitatea trebuie să respecte sinceritatea: probitatea inventarului material, evaluarea, conformitatea documentelor publicate şi a conturilor, claritatea, actualitatea în estimarea activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii certe şi probabile la închiderea exerciţiului.

4. Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv, cunoscut şi sub denumirea de principiul noncompensării

În vederea stabilirii valorii totale corespunzătoare unei poziţii din bilanţ se vor avea în vedere criteriile de recunoaştere a elementelor patrimoniale şi se va determina separat valoarea aferentă fiecărui element individual de activ sau de pasiv.

Prin aplicarea acestui principiu se evită pierderea de informaţii. Conform lui, nu se compensează două mişcări de sens opus în acelaşi cont; nu se compensează o creştere cu o diminuare de valoare, un post de activ cu unul de pasiv şi nici o cheltuială cu un venit.

5. Principiul unicităţii sau intangibilităţii bilanţului

Pentru un exerciţiu dat, o entitate nu poate întocmi oficial şi publica decât un singur bilanţ. Datele bilanţului de închidere a unui exerciţiu devin date ale bilanţului de deschidere pentru exerciţiul următor. Rezultă identitatea situaţiei patrimoniale şi a rezultatului la închiderea unui exerciţiu cu cea de la deschiderea exerciţiului următor. Sunt exceptate corecţiile impuse de îndreptarea erorilor contabile.

6. Principiul nominalismului monetar

Există o singură unitate pentru a măsura toate valorile înregistrate în contabilitate şi anume, unitatea monetară. Aceasta conservă întotdeauna aceeaşi valoare în decursul timpului. Se aduce totuşi o atenuare acestui principiu, datorită reevaluării activelor şi a constituirii sau anulării provizioanelor.

7. Principiul continuităţii activităţii

Acest principiu presupune că entitatea îşi continuă în mod normal funcţionarea într-un viitor previzibil, fără a intra în stare de reducere sensibilă a activităţii sau chiar de lichidare. În situaţia în care se cunosc elemente care pot determina reducerea semnificativă a volumului activităţii sau care pot duce la incapacitatea entităţii economice de a-şi continua activitatea, acestea se vor prezenta în notele explicative la situaţiile financiare.

8. Principiul independenţei exerciţiilor

Durata de viaţă a unei entităţi economice este împărţită în perioade egale de timp, denumite exerciţii financiare. Aceste perioade pot corespunde (ca de exemplu, în România) sau nu anului calendaristic.

La închiderea fiecărui exerciţiu se stabileşte rezultatul prin conectarea la veniturile exerciţiului a cheltuielilor aferente acestor venituri.

Potrivit contabilităţii de angajamente, se vor lua în considerare toate veniturile şi cheltuielile corespunzătoare exerciţiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ţine seama de data încasării sau efectuării plăţilor.

9. Principiul permanenţei metodelor

Acest principiu presupune aplicarea aceloraşi reguli în evaluarea, înregistrarea în contabilitate şi prezentarea situaţiei patrimoniale şi a rezultatului pe toată durata de viaţă a entităţii patrimoniale. Permanenţa metodelor permite comparabilitatea informaţiilor în dinamica lor. Eventualele schimbări trebuie bine motivate şi aprobate de Adunarea Generală a Acţionarilor sau Asociaţilor. O schimbare a metodelor modifică situaţia patrimoniului şi repartizarea rezultatului între exerciţii. În acelaşi timp, nu mai permite comparabilitatea între exerciţii.

10. Principiul prudenţei

Acest principiu nu permite supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor, dar nici subevaluarea elementelor de pasiv şi a cheltuielilor.

Acest principiu este legat de funcţia juridică a contabilităţii. Conform lui, între două eventualităţi posibile, se alege cea defavorabilă entităţii patrimoniale, care determină o diminuare a rezultatului.

Diminuările de valori trebuie înregistrate când apar ca probabilităţi pentru viitor; în schimb, creşterile de valori nu se înregistrează până nu devin certe şi definitive prin obiectul şi suma lor.

11. Principiul proeminenţei cauzelor asupra efectelor

Decurge din sistemul de contabilitate aplicat şi anume contabilitatea de angajamente.

Conform acesteia, efectele tranzacţiilor şi evenimentelor sunt recunoscute atunci când tranzacţiile şi evenimentele se produc şi nu când numerarul sau echivalentul său este decontat (încasat sau plătit).

Rezultă că, veniturile şi cheltuielile se cunosc sub aspect real (mişcarea de bunuri şi servicii) şi nu sub aspect monetar (mişcare de bani sub forma încasărilor sau plăţilor.

12. Principiul personalităţii (autonomiei patrimoniale)

Acesta defineşte distincţia pe care o face entitatea faţă de proprietari şi faţă de alte persoane fizice sau juridice. Nu se vor confunda niciodată activele, capitalul propriu şi datoriile entităţii cu cele aparţinând proprietarului sau persoanelor terţe.

13. Principiul prevalenţei economicului asupra juridicului

Informaţiile contabile trebuie să reflecte realitatea economică a evenimentelor şi tranzacţiilor, nu numai forma lor juridică.

Astfel, dacă un utilaj a fost preluat de către beneficiar de la proprietar pentru a fi utilizat, fără a fi transferat dreptul de proprietate, beneficiarul îl va reflecta în contabilitate prin prisma ecuaţiei Bunuri = Datorie către proprietar.

Această recunoaştere este condiţionată de măsura în care au fost transferate de la proprietar la beneficiar beneficiile economice şi riscurile asupra bunului.

Acest principiu decurge din concepţia economică asupra contabilităţii, conform căreia „nu proprietatea contează”, ci „beneficiile generate de utilizarea bunurilor”.

14. Principiul pragului de semnificaţie

Impune ca orice element care are o valoare semnificativă să fie prezentat distinct în situaţiile financiare. Cele nesemnificative se cumulează şi se prezintă într-o poziţie globală.

Termenul „semnificativ” se referă la relevanţa informaţiei, adică măsura în care condiţionează decizia luată de conducerea entităţii.

Lucrare de verificare Unitate de invaţare Nr. 1

1) Care este obiectul contabilităţii?

2) Care este ecuaţia fundamentală a contabilităţii care exprimă poziţia financiară a entităţii?

3) Definiţi activele, datoriile şi capitalul propriu.

4) Care sunt termenii prin care se defineşte performanţa entităţii?

5) Definiţi cheltuielile şi veniturile.

6) Enumeraţi principiile contabilităţii şi caracterizaţi fiecare principiu.

7) O societate comercială îşi finanţează integral activitatea prin intermediul creditelor primite de la o singură bancă. În contractul de creditare se prevede că, dacă nu s-au achitat la scadenţă trei rate ale împrumutului şi dobânda aferentă, banca încetează finanţarea. La 31 decembrie N, entitatea are restanţe opt rate. Se asigură principiul continuităţii în acest caz?

8) La 15 ianuarie N, o societate primeşte cu chirie un utilaj care, în cursul exerciţiului, se foloseşte şi atrage beneficii. În luna decembrie N, utilajul este cumpărat de către societate, dar, în cursul lunii ianuarie N+1, se hotărăşte schimbarea obiectului de activitate, iar utilajul devine neutilizabil. Vom înscrie valoarea sa în bilanţul încheiat la 31 decembrie N?

9) Societatea A încheie un contract de prestări servicii la data de 15 noiembrie N, cu societatea B, în valoare de 100.000 lei, TVA 19%. La data de 20 decembrie N are loc prestarea serviciului, iar la data de 25 ianuarie N+1, se emite factura de către prestator. Precizaţi care este mărimea veniturilor recunoscute de prestator în exerciţiul N+1 şi care este principiul contabil aplicabil.

10) Societatea A cumpără în luna decembrie N materiale în valoare de 200.000 lei şi materii prime de 300.000 lei, în vederea construirii cu forţe proprii a unei clădiri administrative. În aceiaşi lună societatea pune în operă bunurile de mai sus. Precizaţi care este rezultatul tranzacţiei în anul N şi care a fost principiul pe care l-aţi avut în vedere.

11) Arătaţi consecinţele nerespectării principiilor contabilităţii.

Răspunsurile la lucrarea de verificare se vor insera în caietul de lucrări aplicative.

1.2. METODA CONTABILITĂŢII

Pentru realizarea sarcinilor ce decurg din obiectul de studiu al unei discipline ştiinţifice, este necesar a se cunoaşte calea cea mai potrivită pe care trebuie să o urmeze cercetarea în domenul respectiv. Este o cerinţă ce se înfăptuieşte cu ajutorul metodei.

Notiune

Într-o accepţiune generală, **metoda se defineşte ca** fiind calea raţională de urmat pentru atingerea scopului propus. Ea este alcătuită din procedee reprezentând maniera de a atinge scopul.

Şi contabilitatea, ca orice disciplină ştiinţifică, având un obiect propriu de cercetare are şi o metodă proprie de lucru. Aceasta are în componenţă mai multe procedee care se află într-o strânsă corelaţie şi interdependenţă, alcătuind un tot unitar.

Studiul obiectului contabilităţii are la bază **teoria partidei duble**, care permite cunoaşterea **normelor şi principiilor cu caracter special**, pe care se fundamentează contabilitatea.

Principiile metodei

Un prim principiu constă în studierea tuturor mişcărilor de valori şi a modului de finanţare a lor prin prisma efectelor asupra unui singur patrimoniu. Acesta este considerat un sistem închis, deci o entitate gestionară.

Mişcările patrimoniale necesită o evidenţă completă şi continuă. Aceasta presupune întegistrarea tuturor elementelor componente ale patrimoniului şi a tuturor modificărilor intervenite în masa lor într-o anumită perioadă de timp. Pentru realizarea acestei înregistrări, metoda contabilităţii operează cu **principiul periodizării şi continuităţii**.

Principiul continuităţii presupune că entitatea economică are o durată de viaţă nedeterminată. Aceasta se împarte însă în perioade succesive denumite exerciţii financiare în timpul cărora se face o departajare a situaţiei patrimoniale şi financiare.

Continuitatea în timp se asigură prin aceea, că în toate cazurile, calculul contabil începe cu starea iniţială şi se termină cu starea finală, care la rândul ei, devine o componentă de calcul pentru perioada următoare.

Relaţia matematică de calcul a stării finale este:

$$S_i(i) + C(i) - M(i) = S_f(i)$$

în care:

$S_i(i)$ = starea iniţială a elementului patrimonial (i);

C(i) = creşterea elementului (i);

M(i) = micşorarea elementului (i);

$S_f(i)$ = starea finală a elementului (i).

Periodizarea permite contabilităţii să înregistreze mişcările de valori care determină rezultatul financiar. În acest scop se evidenţiază cheltuielile şi

veniturile aferente fiecărui exerciţiu. Cele care nu sunt determinate de activitatea curentă se transferă exerciţiilor următoare.

Principiul dublei reprezentări presupune evidenţierea mişcării de valoare privind un patrimoniu, cu arătarea destinaţiei şi sursei ei. Potrivit acestui principiu, fiecare relaţie valorică privind starea şi mişcarea patrimoniului este evidenţiată ca un raport de echivalenţă între doi termeni:

Destinaţia/alocarea/utilizarea valorilor = Proveniența/finanţarea/revenirea valorilor

Noţiunile folosite de contabilitate pentru definirea celor doi termeni ai ecuaţiei precum şi semnificaţia ecuaţiei este diferită în funcţie de obiectul dublei reprezentări.

Astfel, dacă obiectul reprezentat este patrimoniul luat în integralitatea sa, cei doi termeni sunt: activul şi pasivul patrimonial. **Activul** exprimă destinaţia / utilizarea elementelor patrimoniale, iar **pasivul**, proveniența / finanţarea / alocarea elementelor patrimoniale.

Dacă obiectul dublei reprezentări este exprimat de procesele interne generatoare de cheltuieli şi venituri, raportul de echivalenţă între cei doi termeni se exprimă prin ecuaţia:

Cheltuieli ± Rezultate = Venituri

cheltuielile exprimând destinaţia / utilizarea resurselor, iar **veniturile** proveniența / revenirea resurselor.

Dacă obiectul dublei reprezentări îl constituie mişcările individuale de valori economice, raportul de echivalenţă se stabileşte între debit şi credit şi este cunoscut sub denumirea de **dublă înregistrare**.

În acest caz **debitul** exprimă destinaţia / utilizarea valorii economice, iar **creditul**, proveniența / finanţarea / reproducţia aceleiaşi valori.

Principiul fundamentării documentare a înregistrărilor contabile constă în întemeierea acestora pe acte scrise care fac dovada înfăptuirii efective a relaţiilor valorice generate de mişcarea elementelor patrimoniale. Caracterul documentar al înregistrărilor contabile conferă contabilităţii calitatea de forţă probantă în raporturile juridice iar pe această bază justificarea gestionară privind integritatea patrimoniului. Pe baza înregistrărilor contabile se probează drepturi şi obligaţii privind modificările intervenite în volumul şi structura patrimoniului.

Întemeindu-se pe documente, înregistrările contabile se efectuează în ordinea datelor în care au avut loc operaţiile economico-financiare, grupându-se ulterior după un anumit sistem pe elemente componente ale patrimoniului. De aici derivă principiul **înregistrării cronologice si sistematice.**

Procedeele metodei

Metoda contabilităţii poate fi definită ca un ansamblu de procedee care permit furnizarea de informaţii privind fenomenele şi procesele economice ce se petrec în cadrul entităţii. Aceste procedee se folosesc pentru înregistrarea documentară, evaluarea bănească, gruparea, calculul, generalizarea şi controlul situaţiei patrimoniale şi financiare. Ele se grupează în:

- procedee comune tuturor ştiinţelor;
- procedee comune disciplinelor economice;
- procedee specifice metodei contabilităţii.

a) Procedeele comune tuturor disciplinelor ştiinţifice sunt: observaţia, raţionamentul, comparaţia, clasificarea, analiza, sinteza, deducţia, inducţia, etc.

Observaţia este faza iniţială a cercetării fenomenelor şi proceselor economice care se pot exprima valoric şi care, după ce au fost consemnate în documente sunt reflectate cu ajutorul procedeelor specifice de lucru şi cu respectarea normelor şi principiilor menţionate anterior.

Raţionamentul se aplică pentru ca pornind de la fenomenele şi procesele economice care intră în obiectul de studiu al contabilităţii să se ajungă pe baza unor judecăţi logice, la concluzii corecte cu privire la modul de reflectare cu ajutorul unor procedee specifice.

Comparaţia permite ca prin alăturarea a două sau mai multe fenomene şi procese economice, exprimate valoric, să se stabilească asemănările şi deosebirile dintre ele şi pe această bază să se tragă o serie de concluzii. Astfel, în contabilitate se compară veniturile cu cheltuielile, stabilindu-se rezultatele financiare finale sau, indicatorii efectivi cu cei prestabiliţi, determinându-se abaterile necesare în luarea deciziilor corespunzătoare.

Clasificarea este procedeul prin care se împart sau se distribuie fenomene sau procese în raport de asemănările sau deosebirile dintre ele. Asemănările le apropie şi încadrează în aceeaşi grupare, iar deosebirile le diferenţiază şi încadrează în grupări diferite. Metoda contabilităţii foloseşte clasificarea atât în cadrul procedeelor comune altor discipline economice cât şi în cadrul procedeelor specifice. Pe baza ei se studiază patrimoniul entităţii sub diferite aspecte, respectiv al mijloacelor economice sau surselor de finanţare, al cheltuielilor sau al veniturilor, etc. Deasemeni, se procedează la studierea sistematică a documentelor sau a evaluării, etc.

Analiza este procedeeul de cercetare a întregului, a fenomenului pe baza studierii părţilor (elementelor) sale componente.

Având câmp larg de aplicare în contabilitate, analiza este folosită la înregistrarea corectă a operaţiilor economico-financiare, pentru stabilirea situaţiei economico-financiare (pe baza bilanţului şi a contului „Profit şi pierdere”, etc.).

Sinteza permite generalizarea, prin trecerea de la particular la general sau de la simplu la compus. Este folosită de metoda contabilităţii în operaţiile de grupare şi centralizare a datelor pentru a le sintetiza în scopul generalizării concluziilor ce se desprind din analiza acestora.

b) Procedeele comune cu disciplinele economice sunt:

- documentaţia;
- evaluarea;
- calculaţia;
- inventarierea.

Aceste procedee vin în completarea celor specifice metodei contabilităţii, cu care se întrepătrund şi formează un tot unitar.

Documentaţia reprezintă procedeul cu ajutorul căruia se consemnează în scris, letric şi cifric, în etalon bănesc sau natural, de regulă, în momentul şi la locul înfăptuirii lor, operaţiile economico-financiare, tranzactiile şi evenimentele determinate de necesităţi organizatorice şi administrative.Fiecare document constituie un act justificativ al înfăptuirii unei operaţii economice sau financiare şi în continuare el asigură datele privind intrarea în sistemul contabil, înregistrarea şi prelucrarea acestora.Cu ajutorul documentelor se asigură verificarea prealabilă a justeţei şi legalităţii operaţiilor economice, controlul gestiunilor de valori materiale şi băneşti, respectarea disciplinei contractuale şi financiare, etc.

Pentru ca datele înregistrate în conturi să se poată centraliza cu ajutorul balanţei conturilor şi generaliza prin bilanţ, trebuie aduse la un numitor comun, prin folosirea aceleiaşi unităţi de măsură. Aceasta este unitatea monetară, iar procedeul care o foloseşte este cunoscut sub denumirea de **evaluare**. Prin evaluare înţelegem cuantificarea, iar pe această bază exprimarea, în etalon monetar, a mărimii fiecărui element patrimonial. Evaluarea asigură omogenizarea în expresie bănească a marii diversităţi de elemente patrimoniale şi comparabilitatea datelor de aceeaşi natură.

Calculaţia este procedeul care include toate formele de calcul, începând cu simple calcule a datelor consemnate în documente, continuând cu calculul stării şi mişcării elementelor patrimoniale şi terminând cu stabilirea costului de aprovizionare, producţie sau desfacere şi a rezultatelor financiare finale.

Inventarierea constituie procedeul de constatare faptică, directă a mărimii valorice reale a elementelor patrimoniale. Comparând această mărime reală cu cea calculată în contabilitate se verifică integritatea materială a patrimoniului. Inventarierea se efectuează şi pentru evaluarea elementelor patrimoniale la valoarea lor actuală.

c) Procedeele specifice utilizate de metoda contabilităţii pentru cercetarea şi studierea obiectului său sunt:

- contul contabil;
- balanţa conturilor;
- bilanţul contabil.

Contul contabil este procedeul de grupare, sistematizare şi calcul a stării şi mişcării unui singur element patrimonial. Fiecărui element patrimonial i se asociază câte un cont care reflectă starea şi mişcarea acestuia în etalon monetar şi uneori cantitativ. Ca urmare, se vor folosi atâtea conturi, câte elemente are patrimoniul.

Balanţa conturilor denumită şi balanţă de verificare sau balanţa conturilor reprezintă procedeul folosit pentru controlul exactităţii înregistrărilor în conturi. Cu ajutorul balanţei conturilor se asigură centralizarea datelor în vederea analizei activităţii entităţii economice şi întocmirii bilanţului. Balanţa de verificare asigură respectarea în contabilitate a dublei înregistrări a elementelor patrimoniale din cadrul entităţii economico-sociale, dând prin aceasta garanţia înregistrărilor în conturi.

Bilanţul contabil este un procedeu de sintetizare şi generalizare a datelor privind poziţia financiară la un moment dat, evoluţia acesteia şi performanţa obţinută.

Furnizând numai informaţii generale, sintetice, rezultate din centralizarea datelor contabilităţii curente, bilanţul este completat cu situaţii anexă, prin care se explică şi detaliază anumite laturi ale activităţii economico-financiare a entităţii. Legătura dintre cont, care furnizează informaţii de detaliu asupra fiecărui element ce constituie obiect al contabilităţii şi bilanţ, care furnizează informaţii generalizatoare asupra activităţii, se realizează cu ajutorul balanţei conturilor. Se remarcă o strânsă corelaţie între procedeele metodei contabilităţii, care se intercondiţionează reciproc.

Întrebări recapitulative

1. Ce înţelegeţi prin metoda contabilităţii?
2. Care sunt principiile metodei contabilităţii şi în ce constă fiecare principiu?
3. Cum argumentaţi necesitatea principiului periodizării?
4. Ce înţelegeţi prin dubla înregistrare?
5. Ce exprimă debitul unui cont? Dar creditul?
6. La înregistrarea unei tranzacţii în contabilitate, este necesar să utilizăm un document? Dacă da, de ce?
7. Cum se structurează procedeele metodei contabilităţii?
8. Definiţi fiecare procedeu şi explicaţi-l.

Lucrare de verificare Unitate de învăţare Nr.1.2
Prezentaţi elementele definitorii ale conceptului de metodă a contabilităţii

Răspunsurile la întrebările recapitulative şi lucrarea de verificare se vor insera în caietul de lucrări aplicative.

1.3. CONTABILITATEA FINANCIARĂ ŞI DE GESTIUNE INTERNĂ. CONTABILITATEA ENTITĂŢII ECONOMICO-SOCIALE ŞI CONTABILITATEA NAŢIONALĂ

Contabilitatea este o tehnică care permite entităţii economico-sociale să clasifice şi să totalizeze în unităţi monetare, conform unui procedeu şi unei forme definite de lege:

- toate operaţiile pe care le realizează cu diferiţi agenţi ai lumii economice;
- toate operaţiile interne, de mişcare şi transformare, ce au loc continuu, în interesul propriei entităţi.

Aceste două componente ale activităţii economico-financiare au determinat existenţa unei contabilităţi financiare şi a unei contabilităţi de gestiune internă.

Contabilitatea financiară, comparată cu o memorie scrisă, supraveghează valorile, operaţiile realizate cu terţii şi rezultatele lor.

Simplul fapt de a înregistra în scris toate operaţiile înaintea oricărei analize, dând garanţia autenticităţii datelor, aduce un serviciu important:

- fiindcă permite cunoaşterea periodică a situaţiei entităţii economice faţă de terţi: clienţi, furnizori, salariaţi, bănci, stat, organisme sociale (dacă plăţile s-au efectuat, la ce termene, creanţele s-au încasat, etc.);
- pentru că informează conducătorul entităţii asupra poziţiei financiare a entităţii.
- pentru că permite definirea profitului sau pierderii degajată în fiecare an de activitatea proprie. Entitatea va trebui, în consecinţă, să satisfacă obligaţiile sale fiscale, în particular să verse impozitul pe profit;
- pentru că permite determinarea sumelor ce vor fi distribuite acţionarilor sau asociaţilor.

Pe baza datelor puse la dispoziţie de contabilitatea financiară:

- se poate cunoaşte dacă s-a menţinut intactă capacitatea de producţie şi dacă s-a folosit în întregime;
- se poate stabili un program de finanţare şi de trezorerie;
- se pot determina diferite caracteristici ale situaţiei financiare:
  - independenţa financiară;
  - posibilitatea acoperirii cu credite;
  - fondul de rulment;
  - solvabilitatea, lichiditatea.

În unele tări, ca de ex. Statele Unite se insistă asupra unei **„contabilităţi active”** care este preocupată de nevoile direcţionării, axate pe:

- rapiditatea elaborării documentelor;

- caracterul sintetic, clar şi facil în utilizarea direcţiilor de dezvoltare, dezvăluite de datele prezentate. În acest caz se procedează la:

  - întocmirea frecventă a documentelor;
  - redarea rapidă a cifrelor (zilnic sau decadal);
  - analiza datelor extracontabil şi compararea cifrelor precedente cu cele curente.

Organizarea contabilităţii financiare, întocmirea şi prezentarea periodică a lucrărilor contabile, celor interesaţi, se realizează pe baza unor reglementări legale, aplicabile obligatoriu de toate entităţile economice.

Lucrările de sinteză cuprind informaţii financiar-contabile care reprezintă canale de comunicaţie între entitate şi cei interesaţi.

Instrumentele care stau la baza organizării contabilităţi financiare sunt:

- planul contabil general;

- regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii 82/1991, cu toate completările şi modificările sale;

- registrele de contabilitate (Registrul-jurnal şi inventar) completate pe baza documentelor primare şi Cartea Mare.

Dacă în paragraful anterior s-a încercat definirea contabilităţii financiare (denumită şi contabilitate generală), care sesizează relaţiile entităţii cu exteriorul, deci fluxurile externe, în cele ce urmează se va analiza succint **contabilitatea** de gestiune internă sau de exploatare. Informaţiile pe care le culege şi înregistrează contabilitatea pot fi analizate şi dintr-un alt unghi, cel al fluxurilor interne. Ele se pot clasifica după legătura cu diverse funcţii ale entităţii economico-sociale sau diverse sectoare de activitate. Este o altă latură a contabilităţii, complementară celei precedente, **contabilitatea de gestiune internă.**

Obiectul său general este calculul şi analiza costurilor.
Cunoaşterea costurilor permite:

- determinarea valorii stocurilor care facilitează determinarea rezultatului;
- determinarea preţului de vânzare;
- după analiza efectuată, controlul costurilor.

Studiul randamentului, a eficienţei analitice, permite controlul politicii producţiei, investiţiilor, vânzării.

Prin contabilitatea de gestiune internă se:

- înregistrează cheltuielile după destinaţia lor;
- controlează costul:
  - de achiziţie;
  - de producţie;
  - de distribuţie.
- determină eficienţa pe produs, comandă, unitate, etc.

Tehnicile bazate pe contabilitatea de gestiune dau posibilitatea întocmirii proiectelor pentru:

- reînnoirea materialelor;
- achiziţionarea imobilizărilor;
- studiul variaţiei volumului producţiei şi a vânzărilor;
- intrarea pe o nouă piaţă;
- cunoaşterea produselor sau mărfurilor vândute în pierdere;
- cunoaşterea pericolelor de cădere sub punctul de rentabilitate: de volum, de preţ;
- cunoaşterea productivităţii unei maşini, a unei mâini de lucru, pe m^2 de suprafaţă comercială, etc;
- stabilirea costului de revenire a unei instalaţii sau extinderi.

În rezumat, contabilitatea de gestiune internă permite:

- măsurarea rentabilităţii entităţii economice, de manieră analitică, element cu element;
- evaluarea raţională a elementelor de activ;
- aprecierea gestiunii;
- controlul rentabilităţii;
- controlul responsabilităţilor.

Pentru a obţine informaţii privind activitatea internă (de exploatare) şi modul de utilizare a factorilor de producţie, entităţile economice îşi organizează contabilitatea de gestiune internă în funcţie de specificul activităţii proprii şi obiectivele urmărite.

Spre deosebire de contabilitatea financiară care se organizează pe baza reglementărilor legale în vigoare, contabilitatea de gestiune internă funcţionează pe baza unor reguli stabilite de entitate, conforme cu propriile nevoi.Deşi operează cu o multitudine de informaţii, contabilitatea nu oferă date privind starea cererii, costul de renunţare la o decizie, anticipaţii asupra unor fapte şi evenimente.

Contabilitatea se organizează de către fiecare entitate economică şi îmbracă atât forma contabilităţii financiare cât şi a contabilităţii de gestiune internă. Fiecare entitate, ca titular de patrimoniu, organizează propria sa contabilitate. Aceasta evidenţiază şi controlează modul de utilizare a resurselor materiale şi de muncă, ca şi rezultatele obţinute în cursul exerciţiului.

Prin contabilitatea entităţii economice se asigură:

- înregistrarea cronologică şi sistematică a operaţiilor economico-financiare, prelucrarea şi păstrarea informaţiilor privitoare la poziţia financiară şi performanţa, atât pentru necesităţile proprii ale entităţii cât şi în relaţiile acesteia cu furnizorii, clienţii, debitorii, creditorii, băncile, organele fiscale, personalul, acţionarii sau asociaţii;

- controlul operaţiunilor efectuate, exactitatea datelor contabile şi a procedeelor de prelucrare a acestora;

- analiza modului de administrare a patrimoniului şi eficienţa activităţii desfăşurate;

- luarea deciziilor pentru perioada viitoare;

- furnizarea informaţiilor necesare stabilirii patrimoniului naţional, executării bugetului de stat şi a întocmirii bilanţului general, pe ansamblul economiei naţionale, pe ramuri şi sectoare de activitate.

Contabilitatea naţională

Privit prin prisma relaţiilor de proprietate, **patrimoniul naţional este format din:**

- patrimoniul public;
- patrimoniul entităţilor economice pe care l-am studiat odată cu structurile calitative ale obiectului contabilităţii;
- patrimoniul populaţiei.

Patrimoniul naţional este structurat astfel:

- resurse naturale (dacă se exprimă în bani);
- active fixe aflate în folosinţa economiei naţionale;
- active circulante (aflate la entităţile economice);
- bunuri de consum de folosinţă îndelungată;
- disponibilităţile băneşti ale populaţiei;
- bunuri spirituale acumulate (opere de artă, colecţii de muzeu);
- stocul de învăţământ.

Cu privire la structura patrimoniului naţional, în obiectul contabilităţii la acest nivel, se cuprind toate cheltuielile generate de consumul resurselor material-financiare şi de forţă de muncă, în vederea producerii produsului intern brut.

Obiectivele contabilităţii naţionale sunt:

- calculul indicatorilor economico-financiari privind patrimoniul naţional (public, aflat în gestiunea entităţilor şi la populaţie);
- calculul avuţiei naţionale, a elementelor ei componente;
- calculul produsului intern brut şi al venitului naţional;
- realizarea repartizării venitului naţional;
- cuantificarea cheltuielilor statului;
- cuantificarea datoriilor externe;
- calculul cheltuielilor şi veniturilor populaţiei, inclusiv soldul disponibilităţilor ei băneşti;
- calculul indicatorilor de eficienţă la nivel naţional;
- prezentarea relaţiilor economico-financiare ale ţării cu străinătatea.

În sens larg, contabilitatea naţională cuprinde un complex de metode specifice, de canale de informaţii, de legături administrative şi chiar elemente de doctrină economică în limitele cărora se evaluează trecutul, previziunile pe termen scurt (bugetele economice) şi pe termen mijlociu (previziunile de plan).

O altă definiţie concepe contabilitatea naţională ca un tablou al activităţii şi structurii economice a ţării, instrument de conducere si reprezentare schematică a economiei naţionale. În contabilitatea naţională se reflectă schematic şi sintetic toate aspectele economice: producţia şi investiţiile, repartiţia şi circuitul mijloacelor financiare.

În ţara noastră, contabilitatea naţională s-a realizat până în prezent prin centralizarea bilanţurilor contabile, pornind de la nivelul entităţii economice şi sociale şi urcând ierarhic, până la nivelul economiei naţionale.

Întrebări recapitulative

1. Care sunt obiectivele contabilităţii financiare?
2. Prin ce se caracterizează contabilitatea financiară?
3. Ce instrumente staula baza organizării contabilităţii financiare?
4. Ce urmărim prin contabilitatea de gestiune internă?
5. Care este veriga de bază a organizării contabilităţii?
6. Care sunt obiectivele contabilităţii naţionale?

Răspunsurile la întrebările recapitulative se vor insera în caietul de lucrări aplicative.

1.4. FUNCŢIILE CONTABILITĂŢII.

Informare

Evidenţa contabilă dă o caracterizare de ansamblu laturii economico-financiare a activităţii entităţilor economice şi sociale prin gruparea, contabilizarea şi sintetizarea datelor primare. Ea evidenţiază căile de procurare a mijloacelor economice în corelaţie cu modul de utilizare a lor, în cadrul entităţii. Concomitent, furnizează date cu privire la cheltuielile, veniturile şi rezultatele obţinute. Rezultă din cele expuse **funcţia de informare** a contabilităţii.

Reflectând mişcarea valorilor economice, contabilitatea caracterizează starea lor, intrările şi ieşirile, precum şi procesele interne care transformă intrările în ieşiri. Starea la un moment dat, intrările şi ieşirile elementelor patrimoniale, aflate în gestiunea unei entităţi sunt evidenţiate ca raport de echivalenţă *mijloace = surse de provenienţă.* Mijloacele economice exprimă destinaţia sau modul de utilizare a capitalului sau fondurilor (ca active fixe sau circulante), iar sursele de provenienţă, modul de dobândire sau procurare a capitalului sau fondurilor de către entitatea economică în cadrul relaţiilor cu alte persoane fizice sau juridice (prin autofinanţare, subvenţii, credite, etc.).

Cunoaştere

Raportul de echivalenţă mijloace-surse conferă contabilităţii **funcţia de cunoaştere** a situaţiei economico-financiare a entităţii: capacitatea acesteia de a-şi asigura propria finanţare, de a restitui creditele, de a contribui la dezvoltarea generală a societăţii, etc.

Control

Contabilitatea are şi o **funcţie de control** asupra integrităţii şi utilizării eficiente a patrimoniului. Ea permite urmărirea execuţiei Bugetului de venituri şi cheltuieli şi determinarea eficienţei activităţii economico-financiare.

În strânsă legătură cu funcţia de control, se oferă calitatea contabilităţii de **forţă probantă în relaţiile juridice.** Având capacitatea de a dovedi producerea efectivă a faptelor care constituie obiectul înregistrării, contabilitatea dă posibilitatea stabilirii răspunderii materiale pentru pagubele aduse averii titularului de patrimoniu. Ea contribuie la menţinerea unui climat de ordine şi disciplină în administrarea bunurilor economice.

Se poate vorbi şi de o **funcţie economică** a contabilităţii. Aceasta se caracterizează prin faptul că servind ca ghid în gestiune şi furnizând informaţii, contabilitatea poate fi considerată ca o formă tradiţională a informaţiei de gestiune. Nici o informaţie nu rezolvă singură problemele gestiunii, dar permite un calcul economic, al cărui studiu raţional dă posibilitatea luării deciziilor.

Contabilitatea tratează informaţia într-o manieră completă şi continuă. Ea descrie datele observate sub toate aspectele şi calculează imediat consecinţele. Este deci, un instrument de gestiune şi o bază de previziune remarcabilă.

Unitatea de Învăţare Nr. 2

BILANŢUL CONTABIL ŞI CONTUL “PROFIT ŞI PIERDERE”

Cuprins **Pagina**

Obiectivele Unităţii de Învaţare Nr. 2 25
2.1 Bilanţul contabil – definire şi structură 26
Întrebări recapitulative 32
Lucrare de verificare Unitate de invaţare Nr. 2.1 32
2.2 Analiza compoziţiei activului şi pasivului 33
Intrebari recapitulative şi studii de caz Unitate de învăţare Nr. 2.2 42
2.3 Tipuri de modificări generate de operaţiile economico-financiare asupra patrimoniului 43
Întrebări recapitulative si aplicaţii Unitate de invaţare Nr. 2.3 55
Lucrare de verificare Unitate de învăţare Nr. 2.3 55
2.4 Contul „Profit şi pierdere” – instrument de evaluare şi calcul a cheltuielilor şi veniturilor. Structura contului „Profit şi pierdere” 56
Întrebări recapitulative Unitate de invaţare Nr. 2.4 72
Lucrare de verificare Unitate de învăţare Nr. 2.4 73

OBIECTIVELE unităţii de invăţare nr. 2

Principalele obiective ale unităţii de invăţare Nr. 2 sunt:

- întelegerea conceptului de bilanţ şi a structurii acestuia
- cunoaşterea compoziţiei activului/pasivului, activului/datoriilor şi capitalurilor proprii
- însuşirea şi familiarizarea cu tipurile de operaţii economico-financiare
- înţelegerea contului “Profit şi pierdere” ca instrument de evaluare a cheltuielilor şi veniturilor şi calcul al rezultatului

BILANŢUL CONTABIL ŞI CONTUL „PROFIT ŞI PIERDERE"

2.1. BILANŢUL CONTABIL – DEFINIRE ŞI STRUCTURĂ

Teoria juridică ne permite să definim bilanţul ca instrument de dublă reprezentare a patrimoniului; pe de-o parte din punct de vedere al destinaţiei, utilizării resurselor, iar pe de altă parte din punct de vedere al provenienţei, sursei de finanţare a acestora.

Din acest punct de vedere, bilanţul reprezintă un procedeu specific metodei contabilităţii care redă starea, situaţia patrimonială, la un moment dat, în etalon monetar, valoric, precum şi rezultatul din activitatea entităţii.

Termenii utilizaţi pentru a defini balanţa proprie bilanţului, au fost de ACTIV, respectiv PASIV.

Starea patrimoniului, în întregul său, se evidenţiază ca un raport de echivalenţă între cei doi termeni:

ACTIV	**=**	**PASIV**
destinaţia/utilizarea elementelor patrimoniale		provenienţa/finanţarea elementelor patrimoniale

Schematic, dubla reprezentare a valorilor se poate prezenta astfel:

Situaţia valorilor grefate pe un patrimoniu

|

Valori avansate

Mod de reprezentare

Destinatie/utilizare <==========> **Procurare/finanţare/alocare**

Noţiuni folosite

Mijloace sau active <==========> **Surse/fonduri/pasive**

Activul sintetizează în expresie bănească, mărimea mijloacelor de care dispune entitatea, iar **pasivul** mărimea surselor de procurare şi susţinere financiară a întregului activ.

Alături de sursele de finanţare, bilanţul contabil evidenţiează şi rezultatul din activitatea entităţii: profit, care majorează sursele de finanţare, sau pierdere, care micşorează aceste surse.

Fiecare parte a bilanţului reprezintă două serii de informaţii: la începutul şi la sfârşitul exerciţiului.

Modelul de principiu al bilanţului, în această concepţie, se poate schematiza astfel:

Bilanţ la 31.12.N

Model bilanţ contabil

ACTIV	SOLD LA		PASIV	SOLD LA	
	01.01.N	31.12.N		01.01.N	31.12.N
1. ACTIVE IMOBILIZATE	**A1(i)**	**A1(i+1)**	**1. CAPITALURI PROPRII**	**P1(i)**	**P1(i+1)**
1.1. Necorporale	A11(i)	A11(i+1)	1.1. Capital social	P11(i)	P11(i+1)
1.2. Corporale	A12(i)	A12(i+1)	1.2. Prime de capital	P12(i)	P12(i+1)
1.3. Financiare	A13(i)	A13(i+1)	1.3. Rezerve	P13(i)	P13(i+1)
2. ACTIVE CIRCULANTE	**A2(i)**	**A2(i+1)**	1.4. Rezultat (Profit +, Pierdere -)	P14(i)	P14(i+1)
2.1. Stocuri	A21(i)	A21(i+1)	**2. PROVIZIOANE**	**P2(i)**	**P2(i+1)**
2.2. Creanţe	A22(i)	A22(i+1)	**PENTRU RISCURI**		
2.3. Investiţii financiare	A23(i)	A23(i+1)	**ŞI CHELTUIELI**		
pe termen scurt			**3. DATORII**	P3(i)	P3(i+1)
2.4. Casa şi conturi la	A24(i)	A24(i+1)	3.1. Pe termen scurt	P31(i)	P31(i+1)
bănci			3.2. Pe termen lung	P31(i)	P32(i+1)
3. ACTIVE DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE	**A3(i)**	**A3(i+1)**	**4. PASIVE DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE**	**P4(i)**	**P4(i+1)**
TOTAL ACTIV (1+2+3)	**A(i)**	**A(i+1)**	**TOTAL PASIV 1+2+3+4**	**P(i)**	**P(i+1)**

Mijloacele, ca elemente de activ şi sursele, ca elemente de pasiv, sunt grupate şi sintetizate în raport de trăsăturile loc comune.

Ecuaţia generală A(i) = P(i) devine şi o relaţie de eficienţă dacă se evidenţiază distinct rezultatul net – profit sau pierdere – generat de fluxurile interne. În consecinţă, relaţia de echilibru se exprimă prin ecuaţia de forma:

$$\mathbf{A(i) = P(i) \pm R(i)}$$

unde R(i) reprezintă rezultatul net la momentul (i).

Rezultatul net trecut alături de pasiv exprimă creşterea sau diminuarea sursei de finanţare a plusului (în cazul profitului) sau a minusului (în cazul pierderii) de activ determinat de mişcările de valori.

Între activul şi pasivul bilanţului există un raport de echivalenţă denumit egalitate sau echilibru bilanţier. Această egalitate este determinată de faptul că orice mijloc constituit ca activ al entităţii are un izvor de formare reflectat în pasiv:

A(i) = P(i) i = momentul întocmirii bilanţului

Din punct de vedere informativ, bilanţul reprezintă un sistem de indicatori economico-financiari privind gestiunea patrimoniului. Fiecare indicator constituie o mărime care sintetizează o mulţime de date privind operaţiile economice şi financiare.

Semnificaţia literelor şi cifrelor din bilanţ este următoarea:

- **i** – reprezintă momentul de început al exerciţiului financiar;
- **i + 1** – reprezintă momentul de sfârşit al exerciţiului financiar;
- **A** – activ;
- **P** – pasiv;
- **1 ... n –** valorile elementelor patrimoniale.

Din punct de vedere metodologic, bilanţul reprezintă un instrument de reprezentare generalizată a corelaţiei dintre mijloacele economice ale entităţii patrimoniale şi sursele de procurare a acestora.

Rezultă că, prin bilanţ se reprezintă acelaşi patrimoniu, dar din două puncte de vedere diferite:

a) după destinaţia / utilizarea mijloacelor;

b) după proveniența / finanţarea lor.

Acest lucru explică egalitatea bilanţieră.

Potrivit concepţiei economice, bilanţul poate fi definit ca un tablou (sau listă) întocmit la un moment dat, care descrie relaţia de echilibru dintre activele, capitalurile proprii şi datoriile entităţii. El furnizează informaţii cu privire la poziţia financiară si performanţa acesteia.

Modelul de principiu al bilanţului se poate schematiza astfel:

Judeţul_____|_|_|	Forma de proprietate _____|_|_|
Persoana juridică _____	Activitatea preponderentă
Adresa: localitatea _____, sectorul _____,	(denumire clasă CAEN) _____
str. _____ nr. ___, bl. _____,	
sc. _____ ap. _____	Cod clasă CAEN _____ |_|_|_|_|
telefon _____, fax _____	Cod fiscal / Cod unic de înregistrare
Număr din registrul comerţului _____	_____|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

BILANŢ

La data de 31.12. N.

- mii lei -

		Nr. rd.	Sold la:	
			01.01.N	31.12.N
A		B	1	2
A.	**ACTIVE IMOBILIZATE**			
	I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE	01	$A_{11}(i)$	$A_{11}(i+1)$
	II. IMOBILIZĂRI CORPORALE	02	$A_{12}(i)$	$A_{12}(i+1)$
	III. IMPBILIZĂRI FINANCIARE	03	$A_{13}(i)$	$A_{13}(i+1)$
	ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	$A_1(i)$	$A_1(i+1)$
B.	**ACTIVE CIRCULANTE**			
	I. STOCURI	05	$A_{21}(i)$	$A_{21}(i+1)$
	II. CREANŢE	06	$A_{22}(i)$	$A_{22}(i+1)$
	III. INVESTIŢII FINANCIARE PE TERMEN SCURT	07	$A_{23}(i)$	$A_{23}(i+1)$
	IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI	08	$A_{24}(i)$	$A_{241}(i+1)$
	ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 LA 08)	09	$A_2(i)$	$A_2(i+1)$
C.	**CHELTUIELI ÎN AVANS**	10	$A_3(i)$	$A_3(i+1)$
D.	**DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN**	11	$P_2(i)$	$P_2(i+1)$
E.	**ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE** (rd. 09 + 10 – 11 – 18)	12		
F.	**TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE** (rd. 04 + 12 – 17)	13		
G.	**DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN**	14	$P_3(i)$	$P_3(i+1)$
H.	**PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI**	15	$P_4(i)$	$P_4(i+1)$
I.	**VENITURI ÎN AVANS (rd. 17 + 18),** din care :	16	$P_5(i)$	$P_5(i+1)$
	- subvenţii pentru investiţii	17	$P_{51}(i)$	$P_{51}(i+1)$
	- venituri înregistrate în avans	18	$P_{52}(i)$	$P_{52}(i+1)$
J.	**CAPITAL ŞI REZERVE**			
	I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	$P_{11}(i)$	$P_{11}(i+1)$
	- capital subscris nevărsat	20		
	- capital subscris vărsat	21		

	- patrimoniul regiei		22		
	II. PRIME DE CAPITAL		23	$P_{12}(i)$	$P_{12}(i+1)$
	III. REZERVE DIN REEVALUARE	SOLD C	24	$P_{131}(i)$	$P_{131}(i+1)$
		SOLD D	25	$P_{132}(i)$	$P_{132}(i+1)$
	IV. REZERVE		26	$P_{14}(i)$	$P_{14}(i+1)$
	V. REZULTATUL REPORTAT	SOLD C	27	$P_{151}(i)$	$P_{151}(i+1)$
		SOLD D	28	$P_{152}(i)$	$P_{152}(i+1)$
	VI. REZULTATUL EXERCIŢIULUI FINANCIAR	SOLD C	29	$P_{161}(i)$	$P_{161}(i+1)$
		SOLD D	30	$P_{162}(i)$	$P_{162}(i+1)$
	Repartizarea profitului		31	$P_{17}(i)$	$P_{17}(i+1)$
	CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 19 + 23 + 24 – 25 + 26 + 27 – 28 + 29 – 30 – 31)		32	$P_1(i)$	$P_1(i+1)$
	Patrimoniul public		33		
	CAPITALURI – TOTAL (rd. 32 + 33)		34	$P_1(i)$	$P_1(i+1)$

ADMINISTRATOR, **ÎNTOCMIT,**

Numele şi prenumele _____ Numele şi prenumele _____

Semnătura _____ Semnătura _____

Ştampila societăţii

Relaţia de echilibru dintre activul, capitalurile proprii şi datoriile entităţii se exprimă prin ecuaţia:

ACTIVE – DATORII = CAPITALURI PROPRII

Ea reflectă gradul de asigurare a autonomiei sau independenţei financiare a titularului de patrimoniu. Permite compararea capitalurilor proprii cu datoriile entităţii.

PENTRU O MAI UŞOARĂ ÎNŢELEGERE A CONTABILITĂŢII, ÎN CELE CE URMEAZĂ, SE VA REŢINE ECUAŢIA METODOLOGICĂ DE FORMA ACTIV = PASIV.

În vederea delimitării şi ierarhizării activelor şi a pasivelor în bilanţ se folosesc drept criterii:

a) natura sau felul elementelor de activ, respectiv pasiv. De exemplu, stocuri, creanţe, bani, capital social, rezerve, datorii comerciale, credite, etc.

b) lichiditatea activelor, adică, capacitatea unui element de activ de a parcurge în mod normal unul sau mai multe circuite economice până la transformarea lui în bani. Gradul de lichiditate al unui activ se măsoară în unităţi de timp şi reprezintă perioada de recuperare sau realizare a activelor de la intrarea lor în patrimoniu şi până la ieşire.

c) exigibilitatea pasivelor, adică, perioada de decontare a unui pasiv persoanei de la care a provenit (de exemplu, perioada de la constituirea unei datorii şi până la stingerea ei).

Din punct de vedere al lichidităţii activelor şi exigibilităţii pasivelor, acestea se împart în:

- **active şi pasive pe termen lung** (stabile, durabile, cu o perioadă de realizare, respectiv decontare, mai mare de un an);

- **active şi pasive curente** (temporare, pe termen scurt, până la un an);

Din punct de vedere al lichidităţii, activele se împart în:

- active circulante sau curente;

- active imobilizate.

Activele curente se caracterizează prin faptul că perioada de recuperare (realizare) a valorii lor se înscrie în durata normală a unui circuit economic (circuit de exploatare).

Pentru o întreprindere producătoare sau prestatoare de servicii, fluxul circuitului de exploatare este:

CUMPĂRARE DE MATERII PRIME ŞI PRESTĂRI DE SERVICII → CONSUM → OBŢINERE DE PRODUSE FINITE SAU PRESTARE DE SERVICII → VÂNZAREA PRODUSELOR ŞI/SAU SERVICIILOR CĂTRE CLIENŢI → ÎNCASARE (REALIZARE)

Pentru un comerciant, acest ciclu este mult mai scurt şi se prezintă astfel:

CUMPĂRARE DE MĂRFURI → VÂNZAREA MĂRFURILOR → ÎNCASAREA

Perioada de recuperare (realizare sau transformare în bani) nu depăşeşte 12 luni de la data bilanţului.

Toate activele care se recuperează pe o perioadă mai mare de un an sau depăşesc durata normală a ciclului de exploatare sunt denumite **active imobilizate** (pe termen lung, mai mare de un an).

Şi în cazul pasivelor, dacă avem în vedere exigibilitatea lor, întâlnim cele două restricţii, privind perioada de decontare:

- **pasive curente**, pe termen scurt decontabile într-o perioadă de până la 12 luni de la data bilanţului (includ şi cota-parte curentă din datoriile pe termen lung);

- **pasive pe termen lung,** decontabile într-o perioadă mai mare de un an.

În ceea ce priveşte capitalul social, acesta este tratat ca un pasiv pe termen lung, nonexigibil, deoarece decontarea integrală a lui proprietarilor, conduce la lichidarea entităţii.

Prin urmare, pasivele se subîmpart în capitaluri permanente (capital social şi datoriile pe termen lung) şi temporare (toate celelalte).

d) destinaţia / utilizarea activelor în activitatea entităţii, le subîmparte în:

- active sub forma investiţiilor financiare pe termen lung, în capitalul altor societăţi;

- active sub forma plasamentelor (investiţii financiare pe termen scurt);

- active utilizate în activităţi proprii de exploatare;

e) sursa de procurare sau de constituire vizează pasivul şi îl subîmparte în:

- pasive constituite prin aportul proprietarului şi
- pasive provenite de la terţi.

Întrebări recapitulative

1. Cum definim bilanţul contabil după teoria juridică? Dar după teoria economică?
2. Ce semnifică activul? Dar pasivul?
3. Care este relaţia de echilibru între activ şi pasiv? Dar între active, datorii şi capitalurile proprii?
4. Ce înţelegeţi prin lichiditarea activelor? Dar prin exigibilitatea unei datorii?
5. Cum schematizaţi circuitul activităţii de exploatare?
6. Care este diferenţa între un activ curent şi unul noncurent (imobilizat)?
7. Exemplificaţi capitaluri permanente si temporare.

Lucrare de verificare unitate de învăţare nr. 2.1

Realizaţi schema de clasificare a activelor, datoriilor si capitalurilor proprii după toate criteriile regăsite în acest subcapitol.

Răspunsurile la întrebările recapitulative şi lucrarea de verificare se vor insera în caietul de lucrări aplicative.

2.2. ANALIZA COMPOZIŢIEI ACTIVULUI ŞI PASIVULUI

Activ

ACTIVUL exprimă, prin structura sa, modul de valorificare a bunurilor economice, adică modul în care se consumă bunurile, îşi transmit valoarea şi îşi recuperează propria valoare.

Din acest punct de vedere, distingem două categorii de bunuri care se caracterizează printr-un comportament diferit:

A_1 * activ imobilizat sau aciclic, stabil, componentele lui fiind denumite şi imobilizări sau valori imobilizate;

A_2 * activ circulant, ciclic.

Distincţia între activul imobilizat şi cel circulant nu este întotdeauna simplă. Ea nu ţine de natura fizică sau juridică a bunurilor economice sau de durata lor de viaţă în cadrul patrimoniului; ea are un caracter subiectiv: destinaţia bunului.

Activele imobilizate sunt bunuri destinate să servească în mod durabil activităţii entităţii economico-sociale. Prin urmare, se utilizează la mai multe circuite conomice şi îşi transmit valoarea în mod treptat, parte cu parte, sub forma amortizării.

Activele circulante sunt elemente patrimoniale, care conform destinaţiei sau naturii lor nu rămân durabil în patrimoniu. Sunt destinate consumului sau vânzării urmând circuitul economic: întrebuinţare – bani – întrebuinţare. În consecinţă, îşi recuperează integral valoarea, prin includerea în costul activităţii într-un singur circuit economic.

Astfel, un utilaj reprezintă o imobilizare dacă este destinat să fie folosit în activitatea de exploatare, dar el poate fi un activ circulant dacă firma l-a fabricat sau achiziţionat în vederea vânzării, respectiv revânzării lui.

Activele imobilizate pot concura la mai multe circuite economice, în timp ce activele circulante servesc unui singur circuit, fiind consumate, vândute sau distruse în cadrul acestuia.

De aici rezultă o serie de **consecinţe**:

- Pentru calculul rezultatului, trebuie incluse în cheltuielile perioadei valoarea totală a activelor circulante eliberate în consum sau vândute, iar în ceea ce priveşte activele imobilizate, numai diminuarea valorii lor în cursul perioadei (amortizarea acestora);

- Costul activelor circulante este contabilizat prin cheltuieli la valoarea integrală a acestora în timp ce costul unei imobilizări este contabilizat prin amortisment;

- Fiind destinate producţiei sau vânzării, activele circulante au vocaţia de a fi periodic transformate în bani. Astfel se asigură înlocuirea lor cu altele noi, în vederea reluării circuitului economic. În ce priveşte activele imobilizate, înlocuirea lor se asigură prin amortismentul înregistrat sau profitul anual produs prin utilizarea lor;

- Activele circulante au o intervenţie rapidă, solicitând resurse pe termen scurt. Din contră, pentru activele imobilizate, entitatea economică trebuie să dispună de mijloace financiare pe termen lung.

Activ imobilizat

A_1 Activul imobilizat – se structurează, după forma pe care o îmbracă, în:

- imobilizări necorporale;
- imobilizări corporale;
- imobilizări financiare.

Imobilizările necorporale îmbracă o formă nematerială şi constau în:

- cheltuieli de constituire;
- cheltuieli de dezvoltare;
- concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori asimilate;
- fond comercial; alte imobilizări necorporale.

Cheltuielile de constituire se definesc ca fiind cheltuieli ataşate operaţiilor care condiţionează existenţa şi activitatea entităţii economice şi a căror sumă nu poate fi raportată la o producţie de bunuri sau servicii determinate. În România, se recuperează prin amortizare. Cheltuielile de constituire se structurează în:

- cheltuieli de prospectare a pieţei capitalurilor, de publicitate, taxe şi onorarii pentru înfiinţare, cheltuieli de emisiune a acţiunilor, etc;
- cheltuieli de creştere a capitalului şi din operaţiuni de fuziune, divizare, restructurare, etc. Le putem considera active tehnice sau convenţionale. Nu sunt susceptibilile de a fi revândute, dar sunt determinante pentru funcţionarea entităţii economice.

Imobilizări necorporale

Cheltuielile de dezvoltare se ridică la sume foarte mari în epoca contemporană. Cercetarea are un caracter aleator, din punct de vedere al rezultatelor obţinute. În cazul în care conduce la obţinerea de prototipuri şi ulterior la o producţie de serie, reprezintă imobilizare necorporală care îşi va recupera valoarea prin amortizare.

Concesiunile, brevetele, licenţele şi alte valori asimilate se pot achiziţiona de la terţi, realiza pe cont propriu, sau primi cu titlu gratuit.

Fondul comercial poate fi studiat din punct de vedere juridic sau contabil. Apare la momentul intrării activelor corporale în entitate, ca diferenţă între costul de achiziţie şi valoarea contabilă existentă in actele vechiului proprietar; diferenţa pozitivă sau negativă este dată de elemente cu caracter necorporal, precum vadul comercial, clientela, etc.

Fondul comercial (engl. goodwill), din punct de vedere contabil, este o imobilizare necorporală care reprezintă orice exces al costului de achiziţie peste interesul celui care achiziţionează.

Fondul comercial negativ (engl. negative goodwill) reprezintă orice exces de la data tranzacţiei de schimb, al interesului achizitorului în valorile juste ale activelor şi datoriilor identificabile achiziţionate, peste costul achiziţiei.

Alte imobilizări necorporale pot fi reprezentate de programe informatice create de entitate sau achiziţionate de la terţi şi alte imobilizări de formă nematerială.

Imobilizări corporale

Imobilizările corporale cunoscute şi sub denumirea de **mijloace fixe şi terenuri**, se caracterizează prin natura lor materială.
Sunt mijloace de muncă care participă la mai multe circuite economice şi a căror valoare se recuperează în mod treptat, prin amortizare, adică prin includerea valorii lor, în rate lunare, pe toată durata de funcţionare, în cheltuielile entităţii.

Fac excepţie terenurile care nu-şi pierd din valoare prin utilizarea lor. Ca urmare, nu trebuiesc înlocuite şi nu-şi recuperează valoarea prin amortizare, ci doar prin şi în momentul vânzării lor.

Îndeplinesc cumulativ **două condiţii:**

1. au o valoare mai mare decât cea prevăzută de lege (în prezent 1.800 lei);

2. au o durată de viaţă mai mare de un an.

Ele constituie baza tehnico-materială a entităţii economice. Se structurează în: terenuri, instalaţii şi utilaje de lucru, aparate de control şi măsură, birotică, inventar gospodăresc, mijloace de transport, animale de muncă, plantaţii, etc.
Se achiziţionează, realizează din producţie proprie sau se primesc cu titlu gratuit.

Imobilizări financiare

Imobilizările financiare se structurează în:

- titluri de participaţii la capitalul altor societăţi şi creanţe ataşate participaţiilor;
- împrumuturi acordate pe termen mai mare de un an;
- depozite bancare;
- garanţii acordate clienţilor, etc.

Titlurile de participare iau forma acţiunilor deţinute la entităţile afiliate sau părţilor sociale. Posesiunea durabilă a titlurilor este estimată a fi utilă activităţii entităţii economice; aceasta are dreptul la dividende (adică cote părţi din profitul entităţii la care se deţin titlurile), poate exercita o influenţă în luarea deciziilor sau chiar controlul entităţii la care se deţin titlurile.

Împrumuturile acordate pe termen mai mare de un an pot îmbrăca forma obligaţiunilor sau alte forme, fiind purtătoare de dobânzi.

Depozitele bancare sunt reprezentate de sume imobilizate pe termen, în conturi bancare, în vederea obţinerii veniturilor din dobânzi.

Garanţiile reprezintă sume acordate clienţilor la vânzarea de bunuri sau executarea de lucrări cu termen de garanţie, indisponibile până la realizarea unor condiţii contractuale.

Nu întâmplător s-a atribuit termenul de imobilizare, cheltuielilor de dezvoltare, concesiunilor, licenţelor şi altor valori similare, mijloacelor fixe, titlurilor şi creanţelor pe termene mai mari de un an.

Prin achiziţionarea unora şi/sau realizarea din producţie proprie a altora, entitatea economică şi-a imobilizat sume de bani, pe care le va recupera treptat, pe o perioadă mai mare de un an, sub forma amortizărilor, dividendelor, etc.

Activ circulant

A_2 Activele circulante se mai întâlnesc şi sub denumirea de întrebuinţări ciclice.

Ele corespund elementelor patrimoniale, care în funcţie de natura şi destinaţia lor, nu au vocaţia de a rămâne durabil în patrimoniu, cu excepţia celor legate de particularităţile activităţii.

Activele circulante permit şi ajută la funcţionarea activelor imobilizate. Aşadar, sunt complementare acestora.

Se află într-o continuă mişcare şi transformare, îşi schimbă forma iniţială şi pentru reluarea activităţii necesită înlocuirea cu altele noi, de aceeaşi speţă.

Ca urmare, sunt animate de o mişcare de rotaţie: întrebuinţare – bani – întrebuinţare, care determină reînnoirea periodică a formei monetare, de manieră spontană şi fără a pune în funcţie, pentru aceasta, un mecanism particular. Nu este necesară repartizarea lor între mai multe exerciţii.

De exemplu, cu banii de care dispune, entitatea achiziţionează materii prime, care la o prelucrare parţială devin semifabricate şi la finalizarea prelucrării produse finite. Acestea, prin vânzarea cu încasare ulterioară, se transformă în creanţe, care la rândul lor, în momentul încasării devin bani. Durata acestui ciclu este variabilă şi depinde adesea de genul activităţii. Această durată determină durata resurselor necesare finanţării activităţii.

Criteriile de clasificare a activelor circulante sunt **natura fizică şi destinaţia** lor.

După **natura** lor activele circulante se grupează în:

- active circulante materiale;
- active circulante în decontare;
- active circulante băneşti.

Activele circulante materiale îmbracă o formă materială, fiind denumite şi stocuri. După ordinea cronologică a ciclului de producţie şi destinaţia lor, se structurează în:

- materii prime;
- materiale auxiliare sau consumabile şi de natura obiectelor de inventar;
- semifabricate;

- produse finite;
- producţie în curs;
- mărfuri;
- ambalaje.

Îşi recuperează integral valoarea prin includerea ei în costul activităţii, fie în momentul eliberării în consum sau folosinţă, fie în momentul vânzării.

Materia primă reprezintă substanţa de bază a produsului finit şi se regăseşte integral în acesta, în forma sa iniţială (ca de exemplu, stofa în costumul de haine) sau sub o formă transformată (ca de exemplu făina în pâine).

Materialele auxiliare ajută sau chiar condiţionează desfăşurarea activităţii de exploatare. Se pot regăsi sau nu în produsul finit. De exemplu, catalizatori, lacuri, vopsele, materiale pentru întreţinere şi curăţenie, rechizite, imprimate, etc.

Stocuri

Materialele de natura obiectelor de inventar , ca de exemplu, scule, dispozitive, verificatoare, uniforme de lucru şi de protecţie, etc., pot avea fie o lungă durată de funcţionare (mai mare de un an) şi o valoare mai mică decât cea prevăzută de lege, fie invers.

Semifabricatele sunt bunuri economice care au parcurs parţial procesul tehnologic, fiind depozitate temporar, fie în vederea prelucrării lor la o dată ulterioară, fie în vederea vânzării către terţi.

De exemplu: blaturile de tort, cremele, confecţiile metalice pentru mobilier, etc.

Produsele finite sunt bunuri economice care au parcurs integral procesul tehnologic, fiind destinate vânzării, de către producătorul lor. De exemplu: costumele de haine, pantalonii, sacourile, rochiile pentru o fabrică de confecţii, pantofii, sandalele pentru o fabrică de încălţăminte, etc.

Producţia în curs este denumită şi producţie neterminată. Prelucrarea materiei prime a fost începută, dar stadiul în care se află nu permite depozitarea sau vânzarea.

De exemplu: ţesătura s-a croit şi eventual însăilat, s-au obţinut feţele sau talpa pentru încălţăminte, etc.

Mărfurile sunt bunuri economice achiziţionate în vederea revânzării lor, prin intermediul comerţului. Tot mărfuri devin şi produsele finite tansferate de către producător în magazinele proprii.

Ambalajele sunt materiale sau obiecte destinate să asigure integritatea şi păstrarea calităţilor iniţiale ale bunurilor ambalate, pe timpul păstrării, transportului sau desfacerii acestora.

Încadrarea unui stoc într-o categorie sau alta este dată de destinaţia lui. De exemplu, stofa poate fi materie primă pentru o fabrică de confecţii, produs finit pentru o fabrică de ţesături sau marfă pentru un comerciant.

Mijloacele circulante în decontare îmbracă o formă intermediară între mijloacele circulante materiale şi cele băneşti.

Reprezintă valori avansate temporar de titularul de patrimoniu unor terţi de la care urmează să primească un echivalent sau o contraprestaţie. Sunt cunoscute sub denumirea **de creanţe** sau drepturi de creanţă şi provin din vânzarea de bunuri, lucrări, servicii sau alte operaţiuni economico-financiare.

Creanţele unei entităţi economice sunt reflectate de următoarele elemente patrimoniale: clienţi, furnizori debitori, debitori diverşi, acţionari sau asociaţi, efecte de primit, creanţe în legătură cu statul, cu personalul entităţii, etc.

Clienţii sunt persoane fizice sau juridice cărora entitatea economică le vinde bunuri, lucrări, servicii, urmând să încaseze echivalentul lor. Creanţa faţă de clienţi ia naştere la vânzare şi se stinge, de regulă, prin încasare.

Creante

Furnizorii-debitori sunt persoane cărora entitatea economică le achită avansuri, urmând să primească bunuri, lucrări, servicii în contul acestora. Creanţa faţă de furnizorii debitori ia naştere la plata avansului şi se stinge la primirea de bunuri, lucrări, servicii în contul avansului. **Debitorii diverşi** sunt persoane cărora entitatea le acordă împrumuturi ce urmează a fi restituite sau care îi produc pagube, ce urmează a fi recuperate (de exemplu, o întreprindere de transport, care din neglijenţă determină avarierea unor mărfuri ce urma să le ducă unui comerciant). **Acţionarii** sau asociaţii sunt persoane fizice sau juridice care subscriu la capitalul unei societăţi (se angajează să aducă acesteia un aport la capital în bani şi/sau natură. Creanţa faţă de ei ia naştere în momentul subscrierii, prin actul constitutiv al societăţii şi se stinge la primirea aportului.

Efectele de primit sunt înscrisuri, titluri de credit, prin care o persoană se obligă să achite o sumă determinată unei persoane clar denumite, la o anumită dată şi într-un anumit loc. Dreptul de a încasa suma ia naştere la data acceptării efectului şi se stinge în momentul depunerii lui în bancă spre încasare.

Entitatea economică mai poate avea creanţe faţă de stat, concretizate în impozite şi taxe de recuperat sau faţă de personal, căruia, fie i-a acordat drepturi salariale mai mari decât cele care i se cuvin, fie i-a imputat pagube aduse entităţii prin sustragere de bunuri, rebutări de produse, etc.

Mijloacele circulante băneşti sunt acele mijloace care îmbracă forma şi/sau îndeplinesc funcţia de bani. În structura lor sunt cuprinse investiţiile financiare pe termen scurt, disponibilităţile băneşti şi alte valori.

Investiţiile financiare pe termen scurt sunt titluri achiziţionate pe termen sub un an în vederea revânzării lor, în scopul câştigurilor speculative.

Îmbracă forma acţiunilor altor societăţi, acţiunilor proprii răscumpărate în vederea distribuirii lor salariaţilor, revânzării sau chiar anulării şi a obligaţiunilor.

Trezoreria

Disponibilităţile băneşti conţin toate valorile care în funcţie de natura lor, sunt imediat convertibile pentru valoarea lor nominală. Se păstrează în conturi deschise la bănci şi/sau în casieria societăţii, în lei şi/sau valută.

Disponibilităţile băneşti servesc în operaţiile de decontare cu terţii (încasări sau plăţi), care se supun regulamentului Băncii Naţionale.

Decontările prin casierie sunt cunoscute şi sub denumirea de decontări în numerar, iar cele prin conturi la bănci, decontări prin virament. Acestea din urmă se caracterizează prin faptul că nu necesită prezenţa fizică a banilor. Se efectuează prin transferul lor scriptic din contul plătitorului în contul beneficiarului sumei respective.

Decontările prin virament se pot efectua prin conturi curente deschise la bănci sau prin conturi speciale (CEC-uri cu limită de sumă, acreditiv, etc.).

Activele de regularizare şi asimilate delimitează cheltuielile în avans (transferate între exerciţiile financiare) şi sume în curs de clarificare.

Cheltuielile în avans sunt cheltuieli amânate, (de exemplu, chiria achitată anticipat pentru exerciţiile viitoare) care devin cheltuieli curente când ajung la scadenţă.

PASIVUL sau capitalurile exprimă resursele financiare sau sursele de finanţare asigurate de propietar si/sau persoane terţe.

Având în vedere persoana de la care provine capitalul, **finanţarea poate fi proprie sau străină**.

Capitaluri proprii

Finanţarea proprie se realizează prin:

- contribuţia proprietarului sub formă de capital personal sau social, în funcţie de tipul societăţii;
- capitalizarea profitului;
- alte surse stabilite prin lege (de exemplu alocaţii primite de la buget).

Finanţarea străină se realizează de o terţă persoană care împrumută entitatea cu capitalul de care dispune, sub formă de credite bancare, împrumuturi sub diverse forme sau datorii în curs de decontare.

Capitalul social indică sumele aduse entităţii de acţionarii sau asociaţii ei precum şi valoarea monetară a aporturilor în natură. Deci, capitalul social are un caracter avansabil, fiind constituit la înfiinţarea societăţii.Planul contabil, defineşte în sens strict numai **capitalul social, ca valoare nominală a acţiunilor sau părţilor sociale. Acesta se caracterizează prin fixitate** care se interpretează astfel: constituind gajul creanţierilor sociali şi marcând limita responsabilităţii societăţii, capitalul social nu trebuie să crească sau să se diminueze ca urmare a operaţiilor efectuate de societate. Pentru acelaşi motiv capitalul trebuie să fie integral subscris şi vărsat.

Modificarea mărimii capitalului se poate face printr-un act de voinţă, respectând însă garanţiile de formă şi de publicitate.

Majorarea capitalului are loc prin emisiunea de noi acţiuni, prin încorporarea în el de rezerve sau profit , transformarea de obligaţiuni în acţiuni, etc.

Diminuarea capitalului se efectuează prin rambursarea unei părţi acţionarilor sau asociaţilor în cazul reducerii volumului de activitate, prin acoperirea pierderilor din anii anteriori, etc.

Operaţia specifică este **amortizarea capitalului**, care nu-i modifică mărimea. Aceasta constă în rambursarea depunerilor către acţionari sau asociaţi prin afectarea unei părţi din profitul societăţii.

În schimbul remuneraţiei prin profit, acţionarii sau asociaţii suportă riscul economic. Capitalul constituie o componentă a pasivului nonexigibil. El nu revine acţionarilor decât la retragerea din societate sau creanţierilor în situaţia de faliment a societăţii. Reprezintă însă, garanţia pe care o au creanţierii că vor fi plătiţi.

Limita capitalului ca o garanţie a plăţilor nu este însă suficientă. Trebuie luată în consideraţie şi forma juridică a societăţii.

Într-o societate anonimă sau cu răspundere limitată, capitalul reprezintă limita responsabilităţii entitatii economice. Într-o societate individuală sau în nume colectiv, creanţierii au drepturi asupra întregului patrimoniu. Legea nu dă, în acest caz, o fixitate

capitalului, deci el are pentru creanţieri o importanţă relativă. În cazul societăţii în comandită, comanditarii sunt responsabili în limita aportului lor.

Pentru finanţarea unor investiţii de importanţă majoră sau compensarea unor importuri – exporturi deficitare se pot obţine subvenţii sau subsidii de capital de la bugetul statului.

Capitalul social se poate completa şi din alte surse. Acestea au un caracter consumabil şi o destinaţie precisă. Este vorba despre: prime de capital, rezerve sau profit.

Primele de capital reprezintă un capital adiţional creat, de exemplu, ca diferenţă între valoarea de emisiune a titlurilor de valoare (acţiuni) şi valoarea lor nominală.

Rezervele reprezintă „profit conservat" în mod durabil la dispoziţia entităţii şi neîncorporat în capital. Scopul lor este de a proteja capitalul social împotriva pierderilor.

Rezultatul din activitatea firmei poate fi curent (al exerciţiului) sau reportat din exerciţiile anterioare. El semnifică o creştere de capitaluri proprii în cazul profitului şi o diminuare în cazul pierderii.

Suma algebrică a capitalului social, primelor de capital, rezervelor şi rezultatului curent şi reportat **reprezintă capitalul propriu** sau activul net al entităţii.

Provizioanele sunt prerezerve constituite, de regulă, la închiderea exerciţiului, destinate să asigure acoperirea riscurilor şi cheltuielilor datorate unor evenimente în curs de survenire sau probabile, având obiectul precizat dar valoarea nedeterminată şi realizarea incertă.

Toate provizioanele sunt de natură pasivă, dar conform Planului de conturi, numai provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli figurează ca pasive, deoarece ele prezintă activul în ansamblul său.

Ajustarile pentru depreciere se scad din valoarea bunurilor pentru care se constituie.

Rezerva înseamnă o întrebuinţare a profitului hotărâtă de Adunarea generală, **provizionul** este un act de gestiune curentă, constituindu-se pe seama cheltuielilor, de regulă. Provizioanele trebuie reintegrate în profit, prin recunoaşterea veniturilor din provizioane când obiectul lor dispare sau când riscul pentru care s-au constituit nu mai există.Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli pot fi capitaluri permanente sau curente.

În timpul funcţionării entităţii economico-sociale, sursele proprii devenite insuficiente se completează cu surse străine.

Dar trebuie menţinută o proporţie optimă între cele două categorii de surse.

Datorii

Sursele străine sunt evidenţiate de **datoriile** (obligaţiile) societăţii faţă de terţi şi pentru care societatea trebuie să acorde o prestaţie sau un echivalent valoric. Sursele străine iau naştere şi se menţin din momentul apariţei datoriei faţă de terţi şi până în momentul rambursării sau achitării ei.

Datoriile se clasifică:

- **după natura lor în:**

- datorii financiare: credite sau împrumuturi;
- datorii comerciale (faţă de furnizori, clienţi creditori);
- datorii salariale (salarii, sporuri salariale, indemnizaţii pentru concedii de odihnă si/sau medicale).
- datorii sociale (contribuţia angajaţilor si a angajatorilor la asigurări sociale, asigurări de sănatate, şomaj)
- datorii fiscale (impozite şi taxe datorate statului).
- datorii faţă de acţionari sau asociaţi.

Se pot distinge împrumuturi în ţară sau străinătate, în monedă naţională sau devize.

- **în funcţie de termenul de decontare, datoriile pot fi:**

- datorii pe termen lung (peste 7 ani);
- datorii pe termen mediu (1-7 ani);
- datorii pe termen scurt (până la un an)

Creditele bancare sunt împrumuturi contractate cu organismele de creditare care se rambursează la termene fixe şi sunt purtătoare de dobânzi.

Împrumuturile de titluri se prezintă sub forma obligaţiunilor pe care titularul de patrimoniu trebuie să le ramburseze la termen şi să plătească o dobândă.

Datoriile comerciale provin din aprovizionarea cu materiale sau mărfuri, lucrări executate sau servicii prestate de către furnizori. Ele mai cuprind avansurile sau aconturile primite de la clienţi în contul mărfurilor de livrat sau serviciilor de prestat, precum şi efectele comerciale de plată.

Datoriile salariale sunt generate de relaţia cu personalul entităţii economice.

Datoriile sociale au legatură cu folosirea muncii salariate.

Datoriile fiscale evidenţiează obligaţiile faţă de bugetul statului, decurgând din impozite şi taxe.

Societatea are **datorii şi faţă de acţionari sau asociaţi**. Acestora li se cuvin cote părţi din profit, sub forma dividendelor, sau aportul la capital la retragerea din societate.

Toate aceste resurse, proprii şi străine, permanente şi provizorii, dau posibilitatea procurării şi confecţionării bunurilor economice care alcătuiesc **activul patrimonial.**

Pasivele de regularizare şi asimilate sunt reprezentate de veniturile înregistrate în avans. Ele se recunosc ca venituri amânate în exerciţiul curent şi devin venituri curente în exerciţiile viitoare, când ajung la scadenţă. Sunt asimilate pasivelor şi sumele aflate în curs de clarificare (de exemplu, sume încasate dar necuvenite firmei).

Întrebări recapitulative şi studii de caz

1. Ce diferenţă se remarcă între un activ fix şi unul circulant?
2. Structuraţi activul imobilizat şi comentaţi fiecare structură în parte.
3. Definiţi imobilizările corporale şi structuraţi-le.
4. O societate achiziţionează o unitate centrală în valoare de 1.700 lei, un monitor 1.000 lei, un mouse 50 lei si un scanner 1.250 lei. Câte bunuri recunoaşteţi şi la ce valoare?
5. Societatea achiziţionează un teren în valoare de 80.000 lei. Cum se recuperează valoarea lui?
6. Societatea achiziţionează un autoturism în valoare de 100.000 lei. Cum se recuperează valoarea lui, dacă autoturismul este destinat revânzării? Dar dacă este destinat utilizării interne?
7. În ce categorie încadraţi 1.000 de acţiuni achiziţionate ca titluri de participare la capitalul altei societăţi (în vederea deţinerii controlului economic şi gestionar) şi 5.000 de acţiuni cumpărate pe termen scurt, pentru revânzare?
8. Care sunt criteriile de clasificare a activelor circulante şi cum se clasifică acestea?
9. Structuraţi stocurile, definiţi fiecare tip de stoc şi daţi exemple de stocuri.
10. Ce reprezintă firul de bumbac pentru o fabrică de ţesături? Dar pânza? Ce reprezintă pânza pentru un comerciant?
11. În ce categorie a stocurilor încadraţi pungile de hârtie pentru o fabrică de hârtie, dar pentru un magazin?
12. Ce active circulante în decontare cunoaşteţi?
13. Societatea "A" vinde către societatea "B" autoturisme. În relaţia contractuală, ce calitate are "A"? Dar "B"? "A" încasează de la "B" un avans. În contabilitatea lui "A", "B" este furnizor, furnizor-debitor, client sau client-creditor?
14. Delegatul unei firme de transport provoacă o pagubă beneficiarului. Ce calitate are firma de transport în acest caz: furnizor, client, acţionar, debitor sau creditor?
15. Structuraţi trezoreria societăţii.
16. Ce sunt cheltuielile în avans? Daţi exemple.
17. Cum se structurează sursele de finanţare?
18. Indicaţi componenţa capitalurilor proprii.
19. Ce semnifică capitalurile străine?
20. Clasificaţi datoriile şi caracterizaţi fiecare categorie de datorii.
21. Societatea "B" achiziţionează 20 kg din bunurile obţinute din producţie proprie de către "A". Scopul societăţii"B" este ca 15 kg să fie revândute, iar celelalte 5 kg să fie utilizate în vederea obţinerii de produse finite. Ce calitate are "A"? Dar "B"? Cum se denumesc bunurile amintite mai sus, în contabilitatea celor două entităţi?
22. "A" este prădată de un individ necunoscut, care a sustras autoturismul entităţii, în valoare de 125.000 lei. După şase ore de la producerea tristului eveniment, identitatea hoţului este divulgată de organele în drept, care au constatat că autoturismul este distrus în proporţie de 100%. De ce societatea "A" înscrie paguba la datorii?
23. Ce sunt veniturile în avans ? Daţi exemple.

Răspunsurile la lucrarea de verificare se vor insera în caietul de lucrări aplicative.

2.3. TIPURI DE MODIFICĂRI GENERATE DE OPERAŢIILE ECONOMICO-FINANCIARE ASUPRA PATRIMONIULUI

Patrimoniul entităţii se află într-un continuu proces de mişcare, care este descris de contabilitate prin prisma operaţiilor economico-financiare ca unităţi de observare şi înregistrare. Aceste operaţii produc modificări continue în volumul şi structura elementelor patrimoniale, influenţând astfel mărimea posturilor din bilanţ corespunzătoare elementelor respective. Modificările elementelor patrimoniale se prezintă fie sub formă de creşteri, fie sub formă de micşorări, dar se menţine în permanenţă egalitatea bilanţieră, adică aceea dintre totalul activului şi totalul pasivului.

Prin conţinutul ei, operaţia economică sau financiară delimitează o relaţie valorică privind: crearea de valoare, schimbarea formei valorii, o rambursare de valoare sau un transfer de valoare fără echivalent de la un patrimoniu la altul. Ca urmare, în stadiul cunoaşterii trebuie reperat punctul de plecare al valorii (de origine) şi punctul său de sosire (de destinaţie). Aceasta permite studiul tratării care foloseşte noţiunile de mijloace (întrebuinţări sau active) sau surse (resurse sau pasive). Pe de altă parte necesitatea calculării rezultatului perioadei conduce la distingerea resurselor şi întrebuinţărilor imputate definitiv unei perioade sau veniturilor şi cheltuielilor.

Ansamblul plecărilor[1] cuprinde toate punctele de plecare posibile a valorii şi este subdivizat în patru clase corespunzătoare celor patru tipuri de cazuri posibile:

- diminuarea activelor;
- creşterea pasivelor;
- diminuarea cheltuielilor;
- creşterea veniturilor.

Ansamblul sosirilor[1] cuprinde toate punctele de sosire posibile a valorii şi este subdivizat în patru tipuri de cazuri posibile:

- creşterea activelor;
- diminuarea pasivelor;
- creşterea cheltuielilor;
- diminuarea veniturilor.

Pentru înţelegerea tipurilor de modificări generate de operaţiile economico-financiare asupra patrimoniului reflectat prin bilanţ, se exemplifică un bilanţ simplificat, de forma:

Bilanţ contabil (1)

ACTIV		PASIV	
Imobilizări corporale	2.000	Capital social	5.000
Mărfuri	2.000	Rezerve	1.000
Clienţi	1.500	Furnizori	3.000
Disponibil în lei	3.500		
Total activ	9.000	Total pasiv	9.000

[1] „Gestion de l`enreprise et comptabilite" – Pierre Lasseque, Dalloz, 1983, Paris

OPERAŢIA NR. 1:

Se încasează creanţa clienţi prin virament:

Operaţia determină o scădere de activ (scad creanţele clienţi) şi o creştere de activ (creşte disponibilul din bancă) simultan şi cu aceeaşi sumă: 1.500 lei.

Creanţa clienţi devine ø = 1.500 – 1.500, iar disponibilul din bancă 3.500 + 1.500 = 5.000 lei.

Bilanţul contabil întocmit după această operaţie se prezintă astfel:

Bilanţ contabil (2)

ACTIV		PASIV	
Imobilizări corporale	2.000	Capital social	5.000
Mărfuri	2.000	Rezerve	1.000
Clienţi	-	Furnizori	3.000
Disponibil în lei	*5.000*		
Total activ	9.000	Total pasiv	9.000

Se observă că ecuaţia Total activ = Total pasiv, capătă forma:

9.000 lei A + 1.500 lei – 1.500 lei = 9.000 lei P

Notând cu Xi suma de 1.500 lei şi generalizând, relaţia care exprimă acest gen de operaţii este:

Activ + X_i – X_i = Pasiv, de unde A = P

Concluziile ce se pot reţine sunt:

a) Operaţiile de tipul **A + Xi – Xi = P**, generează modificări numai în activul bilanţului, în sensul creşterii unui element de activ simultan şi cu aceeaşi sumă cu scăderea altui element de activ;

b) Totalul bilanţului nu se modifică;

c) Egalitatea bilanţieră se menţine.

Operaţiile de acest tip se referă la achiziţionări de bunuri cu plata imediată, încasări de creanţe, transfer de sume între casieria entităţii patrimoniale şi conturile deschise la bănci, schimbarea formei valoare (transformarea materiei prime în marfă, de exemplu), consumul de valori, etc.

OPERAŢIA NR. 2:

Se majorează capitalul social cu 500 lei, din rezervele existente:

Operaţia determină o scădere de pasiv (scad rezervele) şi o creştere de pasiv (creşte capitalul social) simultan şi cu aceeaşi sumă: 500 lei.

Rezervele societăţii devin 500 lei = 1.000 lei – 500 lei iar capitalul social 5.000 lei + 500 lei = 5500 lei.

Bilanţul întocmit după această operaţie se prezintă astfel:

Bilanţ contabil (3)

ACTIV		PASIV	
Imobilizări corporale	2.000	*Capital social*	*5.500*
Mărfuri	2.000	*Rezerve*	*500*
Clienţi	-	Furnizori	3.000
Disponibil în lei	5.000		
Total activ	9.000	Total pasiv	9.000

După operaţia precedentă, ecuaţia generală Activ = Pasiv, capătă forma:

9.000 lei A = 9.000 lei P + 500 lei – 500 lei

Notând cu Xm suma de 500 lei şi generalizând, relaţia matematică care explică acest tip de operaţii este:

A = P + Xm – Xm, de unde A = P

Concluziile ce rezultă sunt:

a) Operaţiile de tipul **A = P + Xm – Xm** generează modificări numai în pasivul bilanţului, în sensul creşterii unui element de pasiv simultan şi cu aceeaşi sumă cu scăderea altui element de pasiv;

b) Totalul bilanţului rămâne neschimbat;

c) Egalitatea bilanţieră se menţine.

Operaţiile de acest tip constau în transformarea unei surse proprii în altă sursă proprie, sau achitarea unei datorii prin contractarea alteia.

Operaţiile de tipul **A + Xi – Xi = P** şi **A = P +Xm – Xm,** determină modificări **numai în structura** activului sau pasivului fără ca totalul bilanţier (volumul patrimonial) să se modifice.

OPERAŢIA NR. 3:

Se cumpără un lot de marfă în valoare de 1.000 lei, cu plată ulterioară.

Operaţia generează o creştere de activ (creşte valoarea mărfurilor aflate în stoc) şi o creştere de pasiv (cresc datoriile faţă de furnizori) simultan şi cu aceeaşi sumă: 1.000 lei.

Valoarea mărfurilor devine 2.000 lei + 1.000 lei = 3.000 lei, iar datoriile faţă de furnizori sunt: 3.000 lei + 1.000 lei = 4.000 lei.

Bilanţul întocmit după această operaţie se prezintă astfel:

Bilanţ contabil (4)

ACTIV		PASIV	
Imobilizări corporale	2.000	Capital social	5.500
Mărfuri	*3.000*	Rezerve	500
Clienţi	-	*Furnizori*	*4.000*
Disponibil în lei	5.000		
Total activ	10.000	Total pasiv	10.000

După operaţia enunţată, ecuaţia generală Activ = Pasiv, capătă forma:

9.000 lei A + 1.000 lei = 9.000 lei P + 1.000 lei

10.000 lei A = 10.000 lei P

Notând cu Xn suma de 1.000 lei şi generalizând, relaţia matematică care exprimă acest gen de operaţie este:

A + Xn = P + Xn, X-ul fiind acelaşi, A=P

Concluziile ce se desprind sunt:

a) Operaţiile de tipul A + Xn = P + Xn determină modificări în ambele părţi ale bilanţului, în sensul creşterii unui element de activ simultan şi cu aceeaşi sumă cu creşterea unui element de pasiv;

b) Totalul bilanţului se modifică în sensul creşterii lui;

c) Egalitatea bilanţieră se menţine.

Operaţiile de acest tip se referă la achiziţia de bunuri şi recepţia de lucrări şi servicii cu plată ulterioară, primirea de împrumuturi financiar-bancare.

OPERAŢIA NR. 4:

Se achită datoriile faţă de furnizori (4.000 lei), prin virament:

Operaţia generează o scădere de pasiv (scad datoriile faţă de furnizori) şi o scădere de activ (scade disponibilul din bancă) simultan şi cu aceeaşi sumă: 4.000 lei.

Datoriile faţă de furnizori devin: θ = 4.000 lei – 4.000 lei, iar disponibilul 5.000 lei – 4.000 lei = 1.000 lei.

Bilanţul întocmit după această operaţie se prezintă astfel:

Bilanţ contabil (5)

ACTIV		PASIV	
Imobilizări corporale	2.000	Capital social	5.500
Mărfuri	3.000	Rezerve	500
Clienţi	-	*Furnizori*	-
Disponibil în lei	*1.000*		
Total activ	6.000	Total pasiv	6.000

După operaţia enunţată anterior, ecuaţia generală Activ = Pasiv, capătă forma:

10.000 lei A – 4.000 lei = 10.000 lei P – 4.000 lei

Notând cu Xt suma de 4.000 lei şi generalizând, relaţia care exprimă acest tip de operaţii este:

A – Xt = P – Xt, X-ul fiind acelaşi A = P

Concluziile ce se desprind sunt:

a) Operaţiile de tipul **A – Xt = P – Xt** determină modificări în ambele părţi ale bilanţului, în sensul scăderii unui element de activ simultan şi cu aceeaşi sumă cu scăderea unui element de pasiv;

b) Totalul bilanţului se modifică în sensul scăderii lui;

c) Egalitatea bilanţieră se menţine.

Operaţiile de acest tip constau în achitarea de datorii, scăderea de surse proprii (ca de exemplu acoperirea unor pierderi), utilizarea de surse proprii, etc.

Operaţiile de tipul **A + Xn = P + Xn** şi **A –Xt = P – Xt,** determină modificări în **volumul bilanţier**, care în primul caz creşte, iar în cel de-al doilea scade.

Tipurile de modificări analizate se pot prezenta şi prin alte combinaţii. De asemenea, se pot analiza şi prin prisma ecuaţiei bilanţiere de forma: **A = CP + D**, în care:

A – reprezintă activul patrimonial;
CP – reprezintă situaţia netă a patrimoniului, sau capitalurile proprii;
D – reprezintă datoriile.

După cum se observă, exemplificarea tipurilor de modificări privind activul şi pasivul entităţii patrimoniale, s-a făcut cu ajutorul unor operaţii economice simple. Acestea au produs modificări, de fiecare dată, simultan şi cu aceeaşi sumă, numai la două posturi din bilanţ, fie ambele în activ, fie ambele în pasiv, fie unul în activ şi celălalt în pasiv.

În activitatea curentă a entităţilor economice există însă şi operaţii economice şi financiare cu un conţinut complex, care determină modificarea concomitentă şi cu aceeaşi sumă a mai mult de două posturi din bilanţ. Indiferent însă de complexitatea operaţiilor economice, aceste se pot descompune în mai multe operaţii simple, iar modificările pe care le produc asupra activului şi pasivului entităţii economice, indiferent de natura lor, se încadrează în unul din cele patru tipuri exemplificate anterior.

Tipuri de modificari asupra bilantului

Din cele prezentate reiese că oricât de variate ar fi operaţiile economice şi financiare sub aspectul naturii şi conţinutului lor economic, din punct de vedere al tipurilor de modificări pe care le produc asupra activului şi pasivului bilanţului, ele **se pot grupa în patru categorii**, şi anume:

1. Operaţii economice care produc modificări **numai în activ**ul bilanţului, în sensul creşterii unui post de activ şi simultan şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui alt post de activ, totalul activului rămânând neschimbat, egalitatea bilanţieră menţinându-se (A +X – X = P);

2. Operaţii economice care produc modificări **numai în pasiv**ul bilanţului, în sensul creşterii unui post de pasiv şi simultan şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui alt post de pasiv, totalul pasivului rămânând neschimbat, egalitatea bilanţieră menţinându-se (A = P + Y – Y);

3. Operaţii economice care produc modificări în **ambele părţi** ale bilanţului, în sensul **creşterii** unui post de activ şi simultan şi cu aceeaşi sumă, creşterea unui post de pasiv, totalul activului şi pasivului crescând cu suma respectivă, egalitatea bilanţieră menţinându-se (A + Z = P + Z);

4. Operaţii economice care produc modificări în **ambele părţi** ale bilanţului, în sensul **micşorării** unui post de activ şi simultan şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui post de pasiv, totalul activului şi pasivului micşorându-se cu suma respectivă, egalitatea bilanţieră menţinându-se (A - V = P – V);

Privit din punct de vedere al modului cum influenţează posturile şi totalul bilanţului, **cele patru tipuri de operaţii economice se pot grupa în două categorii,** şi anume:

1. Operaţii economice care produc modificări numai în **structura** activului şi pasivului, **fără a influenţa volumul** (totalul) bilanţului; în această categorie se încadrează primele două tipuri de operaţii;

2. Operaţii economice care produc modificări atât **în structura cât şi în volumul** (totalul) activului şi pasivului bilanţier; în această categorie se încadrează ultimele două tipuri de operaţii.

După cum rezultă din cele prezentate, indiferent de tipurile de modificări produse asupra activului şi pasivului entităţii economice, egalitatea bilanţieră se menţine permanent. Aceasta întrucât în cazul fiecărei operaţii economice s-a produs, concomitent şi cu aceeaşi sumă, o dublă modificare şi anume, de sens contrar, atunci când au fost influenţate posturi din aceeaşi parte a bilanţului şi s-au anulat, sau de acelaşi sens, în cazul în care au fost influenţate posturi din ambele părţi ale bilanţului, şi s-au adunat, respectiv scăzut, din totalul bilanţului.

Modificările de bilanţ pot fi studiate şi prin efectul operaţiilor asupra relaţiei:

A – D = CP unde:

A – activ;
D – datorii;
CP – capitaluri proprii.

Toate operaţiile care afectează un element oarecare din bilanţ determină modificări inverse şi de aceeaşi mărime asupra unuia sau mai multor elemente în aşa fel încât relaţia: **A – (D + CP) = 0** să fie permanent verificată.

Principiul este analog celui din fizică „acţiune – reacţiune" dar vizează partida dublă.

Pentru identificarea tipurilor de modficări se vor analiza combinaţiile posibile de creşteri şi micşorări şi consecinţele asupra egalităţii: **A – (D + CP) = 0.**

Cele opt combinaţii posibile vor fi:

1	+A		6	+A	
	- A			+CP	
2	+D		7	- D	
	- D			+CP	
3	+CP		8	+ D	
	- CP			- CP	
4	+A				
	+D				
5	- A				
	- D				

Vom porni de la o situaţie iniţială şi vom explica tipurile de modificări prezentate:

Bilanţ iniţial

ACTIV		PASIV	
Construcţii	5.000	Datorii pe termen lung (DTL)	2.000
Materiale	1.600	Datorii pe termen scurt (DTS)	2.600
Clienţi	900		*4.600*
Casa în lei	500	*Capitaluri proprii*	*3.400*
		Capital	2.900
		Rezerve	500
	8.000		8.000

OPERAŢIA 1:

Achiziţie de materiale cu plata imediată în numerar: 200 lei:

Efecte:

- majorarea stocului cu 200 lei;
- diminuarea numerarului din casierie cu 200 lei.

B1 Tipul de modificare + A / - A

Activ	Înainte	Modificări	După	Pasiv	
Construcţii	5.000		5.000	DTL	2.000
Materiale	1.600	+200	1.800	DTS	2.600
Clienţi	900		900		*4.600*
Casa în lei	500	- 200	300	*Capitaluri proprii*	*3.400*
				Capital	2.900
				Rezerve	500
	8.000	0	8.000		8.000

OPERAŢIA 2:

Transformarea unei datorii pe termen scurt în datorie pe termen lung (consolidarea datoriei): 1.000 lei.

Efecte:

- majorarea datoriei pe termen lung cu 1.000 lei;
- diminuarea datoriei pe termen scurt cu 1.000 lei.

B2 Tipul de modificare + D / - D

Activ		Pasiv	Înainte	Modificări	După
Construcţii	5.000	DTL	2.000	+ 1.000	3.000
Materiale	1.800	DTS	2.600	- 1.000	1.600
Clienţi	900		*4.600*	0	*4.600*
Casa în lei	300	*Capitaluri proprii*	*3.400*		*3.400*
		Capital	2.900		2.900
		Rezerve	500		500
	8.000		8.000	0	8.000

OPERAŢIA 3:

Încorporarea unei rezerve în capital: 300 lei:

Efecte:

- diminuarea rezervei cu 300 lei;
- majorarea capitalului social cu 300 lei.

B3 Tipul de modificare + CP / - CP

Activ		Pasiv	Înainte	Modificări	După
Construcţii	5.000	DTL	3.000		3.000
Materiale	1.800	DTS	1.600		1.600
Clienţi	900		*4.600*		*4.600*
Casa în lei	300	*Capitaluri proprii*	*3.400*		*3.400*
		Capital	2.900	+ 300	3.200
		Rezerve	500	- 300	200
	8.000		8.000	0	8.000

OPERAŢIA 4:

Achiziţionarea de construcţii cu plata ulterioară: 2.200 lei:

Efecte:

- creşterea valorii construcţiilor cu 2.200 lei;
- creşterea datoriei pe termen scurt (furnizor de imobilizări)cu 2.200 lei.

B4 Tipul de modificare + A / + D

Activ	Înainte	Modific	După	Pasiv	Înainte	Modificări	După
Construcţii	5.000	+2. 200	7.200	DTL	3.000		3.000
Materiale	1.800		1.800				
Clienţi	900		900	DTS	1.600	+2. 200	3.800
Casa în lei	300		300		*4.600*	+2. 200	*6.800*
				Capitaluri proprii	*3.400*		*3.400*
				Capital	3.200		3.200
				Rezerve	200		200
	8.000	+2. 200	10.200		8.000	+ 2.200	10.200

OPERAŢIA 5:

Plata în numerar a unei datorii pe termen scurt pentru 100 lei:

Efecte:

- diminuarea numerarului cu 100 lei;
- diminuarea datoriei cu 100 lei.

B5 Tipul de modificare - A / - D

Activ	Înainte	Mod	După	Pasiv	Înainte	Modificări	După
Construcţii	7.200		7.200	DTL	3.000		3.000
Materiale	1.800		1.800				
Clienţi	900		900	DTS	3.800	- 100	3.700
Casa în lei	300	- 100	200		6.800	- 100	6.700
				Capitaluri proprii	*3.400*		*3.400*
				Capital	3.200		3.200
				Rezerve	200		200
	10.200	- 100	10.100		10.200	- 100	10.100

OPERAŢIA 6:

Majorarea capitalului prin emisiune de noi acţiuni: 800 lei:

Efecte:

- majorarea creanţelor faţă de acţionari cu 800 lei;
- majorarea capitalului cu 800 lei.

B6 Tipul de modificare +A / + CP

Activ	Înainte	Mod	După	Pasiv	Înainte	Modificări	După
Construcţii	7.200		7.200	DTL	3.000		3.000
Materiale	1.800		1.800				
Clienţi	900		900	DTS	3.700		3.700
Casa în lei	200		200		*6.700*		*6.700*
Creanţă acţionari		+ 800	800	Capitaluri proprii	*3.400*	*+ 800*	*4.200*
				Capital	3.200	+ 800	4.000
				Rezerve	200		200
	10.100	+ 800	10.900		10.100	+ 800	10.900

OPERAŢIA 7:

Transformarea (conversia) unor datorii pe termen lung în acţiuni: 1.000 lei:

Efecte:

- diminuarea datoriei pe termen lung cu 1.000 lei;
- creşterea capitalului social cu 1.000 lei (prin emisiune de acţiuni).

B7 Tipul de modificare - D / + S

Activ		Pasiv	Înainte	Modificări	După
Construcţii	7.200	DTL	3.000	-1.000	2.000
Materiale	1.800	DTS	3.700		3.700
Clienţi	900		*6.700*	*-1.000*	*5.700*
Casa în lei	200	Capitaluri proprii	*4.200*	*+ 1.000*	*5.200*
Creanţă acţionari	800	Capital	4.000	+ 1.000	5.000
		Rezerve	200		200
	10.900		10.900	0	10.900

OPERAŢIA 8:

Diminuarea capitalului prin retragerea acţionarilor de 800 lei:

Efecte:

- diminuarea capitalului social cu 800 lei;
- creşterea datoriei faţă de acţionari cu 800 lei.

B8 Tipul de modificare +D / - S

Activ		Pasiv	Înainte	Modificări	După
Construcţii	7.200	DTL	2.000		2.000
Materiale	1.800	DTS	1.700	+ 800	2.500
Clienţi	900		*5.700*	*+ 800*	*6.500*
Casa în lei	200	Capitaluri proprii	*5.2 00*	*- 800*	*4.400*
Creanţă acţionari	800	Capital	5.000	- 800	4.200
		Rezerve	200		200
	10.900		10.900	0	10.900

Concluzii:

- Modificările de tipul $\begin{Bmatrix}+A\\-A\end{Bmatrix};\begin{Bmatrix}+D\\-D\end{Bmatrix};\begin{Bmatrix}+CP\\-CP\end{Bmatrix}$ reprezintă de fapt nişte compensaţii în structura lui A, D sau CP;
- Modificări de tipul $\begin{Bmatrix}+A\\+D\end{Bmatrix};\begin{Bmatrix}-A\\-D\end{Bmatrix}$ afectează dimensiunea entităţii fără a-i afecta bogăţia;
- Modificări de tipul $\begin{Bmatrix}+A\\+CP\end{Bmatrix}$; afectează atât dimensiunea cât şi bogăţia unei entităţi;
- Modificări de tipul $\begin{Bmatrix}-D\\+CP\end{Bmatrix};\begin{Bmatrix}+D\\-CP\end{Bmatrix}$ afectează de fapt structura internă a surselor de finanţare, modifică bogăţia fără a influenţa dimensiunea entităţii.

2.3. Întrebări recapitulative şi aplicaţii

1. Ce consecinţe au operaţiile de tipul A+ xi- xi = P?
2. Analizaţi următoarele operaţiuni:
   a) se acordă un avans de trezorerie în cuantum de 200 lei ;
   b) se achiziţionează un calculator de birou în valoare de 80 lei, cu plata imediată ;
   c) se primeşte aportul la capitalul social în valoare de 400 lei.
3. Ce generează operaţiile de tipul A = P + xm – xm?
4. Analizaţi următoarele operaţiuni:
   a) se majorează capitalul social cu 50 lei dintr-o rezervă statutară;
   b) se achită o datorie de 300 lei faţă de furnizori dintr-un credit pe termen scurt;
   c) se reţine din salariul unui angajat impozitul pe salariu datorat bugetului de stat, în cuantum de 20 lei.
5. Ce determină operaţiile de tipul: A + xn = P + xn?
6. Analizaţi urmatoarele operaţiuni:
   a) se achiziţionează un lot de mărfuri în valoare de 1000 lei;
   b) se primeşte factura pentru chiria spaţiilor comerciale, pentru exerciţiul N+1, în sumă de 500 lei;
   c) se primeşte un credit pe termen scurt în valoare de 35.000 lei.
7. Ce determină operaţiile de tipul: A - xt = P - xt?
8. Analizaţi următoarele operaţiuni:
   a) se restituie o rată de 3.500 lei din creditul pe termen scurt;
   b) se achită un dividend în valoare de 10.000 lei către acţionari;
   c) se achită prin virament impozitul pe salarii de 20 lei, către bugetul de stat.

Răspunsurile la întrebările recapitulative şi aplicaţii se vor insera în caietul de lucrări aplicative.

Lucrare de verificare unitatea de învăţare nr. 2.3

Având în vedere ecuaţia ACTIV = CAPITALURI PROPRII + DATORII, să se prezinte toate variantele de operaţii economico-financiare ce pot avea loc şi să se dea câte un exemplu pentru fiecare tip de operaţie.

Răspunsurile la lucrarea de verificare se vor trimite pe adresa de email a tutorelui desemnat pentru această disciplină.

2.4. CONTUL "PROFIT ŞI PIERDERE" – INSTRUMENT DE EVALUARE ŞI CALCUL A CHELTUIELILOR ŞI VENITURILOR. STRUCTURA CONTULUI „PROFIT ŞI PIERDERE" .

2.4.1. CONTUL „PROFIT ŞI PIERDERE" - INSTRUMENT DE EVALUARE ŞI CALCUL A CHELTUIELILOR ŞI VENITURILOR

În cursul exerciţiului financiar tranzacţiile şi faptele economice sunt înregistrate în contabilitate şi analizate prin intermediul conturilor. La închiderea exerciţiului este necesar să exploatăm această muncă şi să vedem cum datele contabile, prin sinteză, ne aduc informaţii capabile să eficientizeze gestiunea entităţii. Ca urmare, se calculează rezultatul din activitatea desfăşurată. El se calculează în contabilitatea generală ca un rezultat global, pentru o perioadă de timp denumită exerciţiu. Contabilitatea analitică sau de gestiune internă determină rezultatul parţial, pe gen de activitate sau centru de profit (purtator de costuri).

Rezultatul este evaluat pe două căi. Prin contul de rezultate (contul „Profit şi pierdere") şi înscris în bilanţ.

În prezentarea bilanţului s-a arătat că acesta oferă imaginea generală asupra patrimoniului şi rezultatului global obţinut, fără să explice elementele şi factorii concreţi care au condus la obţinerea lui. Prezentarea acestora se face cu ajutorul unui alt document de sinteză contabilă şi anume – Contul „Profit şi pierdere". Cu ajutorul lui se evidenţiază modificarea de ansamblu a situaţiei nete (capitalurilor proprii) în sensul creşterii sau diminuării, se oferă informaţii detaliate privind elementele şi factorii care au condus la aceste modificări şi se explică modul cum a fost generat rezultatul.

În consecinţă, **bilanţul** se poate compara cu **o „fotografie"** la un moment dat a situaţiei patrimoniale a entităţii economico-sociale, iar **contul de „Profit şi pierdere"** cu **„un film"** al activităţii, având ca punct de plecare ziua „j" şi ca sfârşit ziua „j+x".

Bilanţ la 31/12/n-1

ACTIV	PASIV

„Photo"

Bilanţ la 31/12/n

ACTIV	P A
	Rezultat„n"
	S I V

„Film"

Contul „Profit şi pierdere"

Cheltuieli	Venituri
Rezultat„n"	

„Photo"

Polii care au funcţionat ca plecări de flux constituie resursele entităţii şi sunt plasaţi în pasiv (capitaluri).

Polii care au funcţionat ca sosiri de flux sunt utilităţi (întrebuinţări) şi se trec în activ (imobilizări, stocuri, creanţe, trezorerie). Rezultatul apare ca o rezultantă a variaţiei diverselor valori active şi pasive, deci ca o consecinţă a modificărilor din structura patrimoniului.

Existenţa activelor şi pasivelor firmei converg către rezultat prin sinteza lor în bilanţ. Formula de stabilire a rezultatului în cazul în care bilanţul are la bază egalitatea Activ = Pasiv este (1);

ACTIV – PASIV = REZULTAT	(1)

Cheltuielile şi veniturile converg către rezultat prin sinteza lor în contul de rezultate, **formula gestiunii** fiind (2):

VENITURI – CHELTUIELI = REZULTAT	(2)

Prin juxtapunerea celor două formule de determinare a rezultatului, se obţine (3):

ACTIV – PASIV = VENITURI – CHELTUIELI	(3)

Această egalitate poate fi prezentată într-o manieră puţin diferită, care se foloseşte de obicei şi este denumită, formula generală (4):

ACTIV + CHELTUIELI = VENITURI + PASIV	(4)

Formula generală se poate prezenta schematic astfel:

ACTIV	PASIV
CHELTUIELI	VENITURI

Rezultatul este nul, când există egalitate între cheltuieli şi venituri pe de o parte şi întrebuinţări şi resurse pe de altă parte.

Formula generală exprimă egalitatea soldurilor balanţei conturilor, în care figurează atât conturi de întrebuinţări – resurse cât şi conturi de cheltuieli – venituri. Ea arată în ce constau regulile de înregistrare, identitatea tratării între:

- pe de-o parte elementele de activ şi cheltuieli, care se află în membrul stâng al egalităţii;
- pe de altă parte, elemente de pasiv şi venituri, care se află în totalitate în membrul drept al egalităţii;

Formula generală arată că rezultatul poate fi obţinut pe două căi, ceea ce reprezintă o posibilitate de control reciproc şi de eliminare a erorilor.

Formula generală mai poate deveni (5):

ACTIV = PASIV + (VENITURI – CHELTUIELI)	(5)

Paranteza este rezultatul: aici un profit, veniturile fiind superioare cheltuielilor.

ACTIV + (CHELTUIELI – VENITURI) = PASIV	(6)

Paranteza dă rezultatul: aici o pierdere, cheltuielile fiind superioare veniturilor.

Potrivit bilanţului care exprimă poziţia financiară a firmei, rezultatul se calculează pe baza formulei:

Rezultatul bilanţier	= Capitaluri proprii la 31.12.N-1 (01.01 N)	– Capitaluri proprii	± Contribuţia proprietarilor la creşterea sau micşorarea capitalurilor proprii în cursul exerciţiului financiar

Contribuţia proprietarilor se ia in calcul :

- cu semnul (-) dacă a determinat o creştere a capitalurilor proprii prin noi aporturi şi
- cu semnul (+) dacă a determinat micşorarea capitalurilor proprii prin restituiri (rambursări) către proprietari.

2.4.2. STRUCTURA CONTULUI „PROFIT ŞI PIERDERE" (CONTUL DE REZULTATE)

Prin planul contabil general, rezultatul exerciţiului se defineşte ca fiind teoretic egal cu diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile exerciţiului cât şi cu variaţia capitalurilor proprii între începutul şi sfârşitul exerciţiului, fără a lua în calcul aportul acţionarilor sau distribuiri către ei.

1. Veniturile se definesc ca fiind creşteri de beneficii economice înregistrate în cursul exerciţiului sub formă de intrări sau creşteri de activ şi micşorări de datorii, care au ca efect creşterea capitalurilor proprii, altele decât aporturi din partea proprietarilor.

Cheltuielile sunt micşorări de beneficii economice înregistrate în perioada exerciţiului sub forma ieşirilor sau micşorărilor de activ şi creşterilor de datorii, care au ca efect micşorarea capitalurilor proprii, altele decât distribuiri către proprietari (acţionari).

Contul de rezultate prezintă, la închiderea exerciţiului, sinteza cheltuielilor şi veniturilor.

Acestea se pot structura după două criterii**: a) natura** sau **b) destinaţia lor.**

a) Natura este determinată de felul (materialitatea) cheltuielilor şi veniturilor. Se ţine cont de natura cheltuielilor şi veniturilor în funcţie de activitatea la care se referă:

- activitatea de exploatare constând în producţia de bunuri, comercializarea de mărfuri, prestarea de servicii sau executarea de lucrări;

- activitatea financiară reprezentată de primirea-rambursarea-acordarea de împrumuturi şi/sau decontările cu terţii;

- activitatea extraordinară, cu un caracter neprevăzut şi o frecvenţă rară în cadrul entităţii (exproprieri, despăgubiri în cazul calamităţilor naturale, etc.).

Redăm în continuare această clasificare.

1. Cheltuielile de exploatare sunt generate de realizarea obiectului de activitate al entităţii economice: fabricarea de produse finite, executarea de lucrări (de exemplu, reparaţii auto), prestarea de servicii (de exemplu, consultanţă, proiectare, asistenţă tehnică, etc.), comercializarea de mărfuri, etc.

Se structurează după natura lor, în:

- cheltuieli cu materiile prime;
- cheltuieli cu materialele auxiliare;
- cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar;
- cheltuieli cu materiale nestocate;
- cheltuieli privind energia şi apa;
- cheltuieli privind mărfurile;
- cheltuieli cu ambalajele;
- cheltuieli cu servicii prestate de terţi:
    - cheltuieli de întreţinere şi reparaţii;
    - cheltuieli cu chirii, redevenţe, locaţii de gestiune;
    - cheltuieli cu asigurări de bunuri şi persoane;
    - cheltuieli cu studii şi cercetări;
    - cheltuieli cu colaboratorii;
    - cheltuieli cu onorarii;
    - cheltuieli de protocol, reclamă, publicitate;
    - cheltuieli de transport de bunuri şi persoane;
    - cheltuieli de deplasare, detaşări, transferări;
    - cheltuieli cu servicii poştale;
    - cheltuieli cu servicii bancare;
    - cheltuieli cu alte servicii prestate de terţi.

- cheltuieli cu salariile;
- cheltuieli cu contribuţia la asigurări şi protecţie socială;
- cheltuieli cu amortizarea şi provizioanele;
- pierderi din creanţe;

- alte cheltuieli de exploatare, care pot fi:

  - cheltuieli din operaţii de gestiune:

    - amenzi, penalităţi, despăgubiri achitate;
    - donaţii, subvenţii acordate;
    - trecerea la insolvabilitate a debitorilor;

  - cheltuieli din operaţii de capital (cu activele cedate).

2. Cheltuielile financiare sunt generate de operaţiuni financiar-bancare şi de decontare cu terţii şi se structurează, după natura lor, în:

- pierderi din creanţe legate de participaţii;
- cheltuieli privind investiţiile financiare cedate;
- cheltuieli din diferenţe de curs valutar;
- cheltuieli privind dobânzile;
- cheltuieli privind sconturile acordate (reduceri de preţ acordate la încasarea creanţelor înainte de scadenţă);
- alte cheltuieli financiare.

3. Cheltuielile extraordinare au un caracter neprevăzut şi apar cu o frecvenţă foarte redusă. De exemplu, cheltuieli generate de calamităţi naturale, conflicte sociale şi alte evenimente extraordinare.

Finanţarea tuturor acestor cheltuieli precum şi a rezultatului se efectuează din venituri, adică din sume ce revin titularului de patrimoniu ca rezultat al activităţii sale.

1. Veniturile din exploatare sunt generate de vânzarea de bunuri, executarea de lucrări, prestarea serviciilor către clienţi.

Se structurează după natura lor, în:

- venituri din vânzarea produselor finite;
- venituri din vânzarea semifabricatelor;
- venituri venituri din vânzarea produselor reziduale;
- venituri din lucrări executate şi servicii prestate;
- venituri din studii şi cercetări;
- venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii;
- venituri din vânzarea mărfurilor;
- venituri din activităţi diverse;

- venituri din subvenţii de exploatare;
- venituri din creanţe reactivate;

- alte venituri din exploatare care pot fi:

  - venituri din operaţii de gestiune:
    - amenzi, penalităţi, despăgubiri incasate;
    - donaţii, subvenţii primite şi încasate;

  - venituri din operaţii de capital (din cedarea activelor).

Se asimilează veniturilor, producţia stocată şi/sau imobilizată (fabricarea de produse finite sau obţinerea de imobilizări în regie proprie).

2. Veniturile financiare sunt generate de operaţii financiar-bancare (cedarea titlurilor de participare, investiţii financiare pe termen scurt, constituirea de depozite bancare pe termen lung, etc.) şi de decontare cu terţii.

Se clasifică după natura lor în:

- venituri din participatii;
- venituri din investiţii financiare pe termen scurt;
- venituri din creanţe imobilizate;
- venituri din diferenţe de curs valutar;
- venituri din dobânzi;
- venituri din sconturi obţinute;
- alte venituri financiare.

3. Veniturile extraordinare au un caracter neprevăzut şi pot fi generate de subvenţii pentru evenimente extraordinare, despăgubiri pentru exproprieri, etc.

Ca **diferenţă între venituri şi cheltuieli se determină rezultatul**, care poate fi:

- **profit**, adică venitul rămas după acoperirea cheltuielilor
- **pierdere**, cheltuială neacoperită din venit.

Se determină în aceeaşi structură cu veniturile şi cheltuielile:

- **rezultatul din exploatare** = venituri din exploatare – cheltuieli din exploatare;

- **rezultatul financiar** = venituri financiare – cheltuieli financiare;

- **rezultatul extraordinar** = venituri extraordinare – cheltuieli extraordinare.

b) Destinaţia se referă numai la cheltuieli. Acestea sunt delimitate în raport de funcţiile specifice entităţii:

- funcţia de producţie;
- funcţia comercială;
- funcţia administrativă;
- funcţia financiară;
- funcţia de cercetare-dezvoltare.

Ca urmare structura cheltuielilor este:

- cheltuieli de producţie
- cheltuieli de desfacere
- cheltuieli generale de administraţie
- cheltuieli financiare, etc.

Veniturile sunt clasificate în acelaşi mod cu clasificarea care vizează natura lor.

Pentru **a recunoaşte** (a înscrie) **o cheltuială şi un venit** în contul „Profit şi pierdere", este necesar **să se respecte următoarele:**

I. contabilitatea de angajamente;
II. principiul independenţei exerciţiului specific contabilităţii de angajamente;
III. principiul conectării cheltuielilor la venituri.

I. Conform contabilităţii de angajamente, efectele tranzacţiilor şi altor evenimente sunt înregistrate atunci când acestea se produc (şi nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit).

În consecinţă, veniturile şi cheltuielile generate de aceste tranzacţii şi evenimente sunt recunoscute în contul „Profit şi pierdere" aferent perioadei respective. Deci, criteriul de recunoaştere este cel al angajării cheltuielilor şi veniturilor şi nu cel al plăţii cheltuielilor şi încasării veniturilor.

În funcţie de **perioada** în care se efectuează cheltuiala şi cea la care se referă distingem:
- cheltuieli curente
- cheltuieli în avans.

Cheltuielile curente se efectuează în perioada curentă şi se referă la aceeaşi perioadă. De exemplu, cheltuieli cu salarii, cu servicii efectuate de terţi, etc.

Cheltuielile în avans se efectuează în perioada curentă, dar se referă la o perioadă viitoare. De exemplu, chiria achitată pentru două sau mai multe exerciţii viitoare, asigurarea încheiată pentru două sau mai multe exerciţii viitoare, etc.

În legătură cu cheltuielile curente se conturează **două momente:**

Momentele înregistrării cheltuielilor

1. unul în care cheltuiala se înregistrează în contabilitate
2. al doilea, în care cheltuiala se ia în calculul rezultatului.

În contabilitatea de angajamente cheltuiala se poate înregistra în **trei momente:**

1. la angajarea unei datorii (de exemplu, la primirea facturii pentru consumul de energie sau servicii telefonice);

2. în momentul plăţii, dacă acesta coincide cu momentul angajării datoriei (amenda achitata in numerar organului de control);

1. **la consumul factorilor de producţie** care se înregistrază în mod diferit, în funcţie de natura acestora.Astfel:

- consumul obiectelor muncii (materii prime, materiale auxiliare, semifabricate) se înregistrează în momentul eliberării spre consum, la întreaga valoare a acestora;
- consumul mijloacelor de muncă (imobilizări corporale) se înregistrează pe toată durata de funcţionare a acestora şi ia forma cheltuielilor cu amortizarea;
- consumul forţei de muncă se înregistrează lunar şi ia forma cheltuielilor cu personalul entităţii (cheltuieli salariale).

Cheltuielile curente înregistrate în contabilitate se iau în calculul rezultatului la închiderea exerciţiului, când se transferă în contul „Profit şi pierdere" (se repartizează, se decontează asupra rezultatului).
Cheltuielile în avans devin curente în perioadele viitoare, la care se referă.

Exemplu:

a) Se primeşte o factură pentru servicii prestate de terţi în exerciţiul „N", în sumă de 5.000 lei, din care se achită în acelaşi exerciţiu 3.000 lei, iar restul în exerciţiul „N+1".

Cheltuiela cu servicii pentru exerciţiul **„N"** se recunoaşte la nivelul sumei de **5.000 lei,** chiar dacă nu s-a achitat integral.

b) La 01.01"N" se primeşte factura pentru asigurarea de bunuri în sumă de 1.200 lei, pentru 3 exerciţii financiare şi se achită integral.

Cheltuiala cu asigurarea de bunuri pentru exerciţiul **„N"** se recunoaşte la nivelul sumei de 1.200 / 3 = **400 lei.** Restul de 800 lei este o cheltuială în avans care se va recunoaşte în exerciţiul „N+1" şi „N+2".

Veniturile sunt sume încasate sau de încasat din **realizarea** obiectului de activitate al entităţii, din operaţiuni financiar-bancare sau extraordinare.

În funcţie de **perioada** în care se realizează şi cea la care se referă, **veniturile** sunt:

1. venituri curente;
2. venituri în avans.

1. Veniturile curente se realizează în perioada curentă şi se referă la aceeaşi perioadă. De exemplu, venituri din vânzarea mărfurilor, venituri din lucrări executate, servicii prestate, etc.

2. Veniturile în avans se realizează în perioada curentă, dar se referă la o perioadă viitoare. De exemplu, chiria facturată si încasată pentru două sau mai multe exerciţii financiare.

În legătură cu veniturile curente se conturează **două momente**:

a) unul în care venitul se înregistrează în contabilitate
b) al doilea, în care venitul se ia în calculul rezultatului.

Momentele înregistrării veniturilor

În contabilitatea de angajamente, venitul se poate înregistra în **trei momente**:

a) în momentul vânzării (la întocmirea documentului de vânzare, respectiv factura sau documentul înlocuitor);
b) în momentul încasării, dacă acesta corespunde cu momentul vânzării (vânzarea mărfurilor în magazine simultan cu încasarea numerarului)
c) la obţinerea rezultatelor din procesul de producţie (este însă un venit potenţial, realizat numai prin şi în momentul vânzării bunurilor produse).

Veniturile curente înregistrate în contabilitate, se iau în calculul rezultatului la închiderea exerciţiului financiar, când se încorporează în profit (se transferă în contul „Profit şi pierdere").

Veniturile în avans, devin curente în perioadele viitoare, la care se referă.

De exemplu:

a) Se facturează servicii unui client în exerciţiul N, în sumă de 6.000 lei, din care se încasează în acelaşi exerciţiu 2.000 lei.

Venitul din servicii pentru exerciţiul **„N"** se recunoaşte la nivelul sumei de **6.000 lei**, chiar dacă nu s-a încasat integral creanţa comercială.

b) La 01.01.N se facturează chiria pentru două exerciţii financiare, în sumă de 1.400 lei şi se încasează integral.

Venitul din chirii pentru exerciţiul **„N"** este de 1.400 lei/2 = **700 lei.** Restul de 700 lei este un venit în avans care se va recunoaşte în exerciţiul „N+1".

II. Conform principiului conectării cheltuielilor la venituri, se recunosc în primul rând veniturile realizate în exerciţiul curent. Apoi se stabilesc cheltuielile aferente acestor venituri, sau altfel spus cheltuielile finanţate (acoperite) din aceste venituri.

Veniturile **care nu sunt recunoscute** în exerciţiul curent sunt transferate în exerciţiul următor, fiind denumite **venituri în avans** (sau amânate). Se vor transfera în exerciţiul următor şi cheltuielile aferente veniturilor în avans. Acestea sunt cheltuieli în avans (sau amânate).

Dacă avem în vedere dispunerea cheltuielilor şi veniturilor care îndeplinesc criteriile şi principiile de recunoaştere, în contul „Profit şi pierdere", se disting două scheme, modele ale acestui cont.

1. Schema sub formă de cont în care:

CHELTUIELI ± REZULTAT = VENITURI

CHELTUIELI	**VENITURI**
REZULTAT	

2. Schema sub formă de listă în care rezultatul se calculează prin diferenţa:

REZULTAT = VENITURI – CHELTUIELI

Aceasta este specifică şi României şi înscrie următoarele informaţii:

a) VENITURI DIN EXPLOATARE :

- **CIFRA DE AFACERI NETĂ** care însumează veniturile din vânzarea mărfurilor şi **producţia vândută** aferentă vânzărilor de produse finite şi servicii (activitate industrială şi/sau servicii).
  - Vânzări de mărfuri …..
  (+) Producţia vândută …..
  = Cifra de afaceri (vânzări) .....

- **PRODUCŢIA STOCATĂ** corespunde variaţiei stocurilor de produse finite, şi/sau produse sau servicii în curs de execuţie.

PRODUCŢIA STOCATĂ = STOC FINAL PRODUSE – STOC INIŢIAL PRODUSE

- **PRODUCŢIA IMOBILIZATĂ** corespunde activităţiilor efectuate pentru fabricarea în regie proprie a imobilizărilor destinate activităţii de exploatare.

- **ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE** cuprind vânzările de imobilizări corporale şi necorporale, amenzile cuvenite, penalităţi încasate, redevenţele primite pentru brevete sau mărci, câştiguri din anularea datoriilor etc.

b) CHELTUIELI DE EXPLOATARE :

- **COSTUL MĂRFURILOR VÂNDUTE** se determină în mod diferenţiat, în funcţie de metoda de contabilizare a stocurilor şi operaţiilor cu mărfuri.

- **CHELTUIELI CU MATERIALE, LUCRĂRI ŞI SERVICII PRIMITE DE LA TERŢI** corespunde consumului de materii prime sau materiale consumabile în cursul exerciţiului şi numeroaselor servicii spus „exterioare" utilizate de entitatea economica : cheltuieli de întreţinere şi reparaţii, asigurare, onorarii, publicitate, protocol, deplasare, servicii poştale, bancare, etc.

- **CHELTUIELI DE PERSONAL** regrupează salarii brute şi cheltuieli sociale (contribuţii ale angajatorului la organisme sociale sau mutuale).

- **IMPOZITE, TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE** sunt vărsăminte obligatorii către stat. Nu cuprind taxa pe valoare adăugată, care, de regulă, nu este o cheltuială pentru entitate şi nici impozitul pe profit , acesta din urma făcand obiectul unei rubrici specifice .

- **CHELTUIELILE CU AMORTIZĂRILE ŞI PROVIZIOANELE** corespund deprecierilor suferite în cursul unui exerciţiu de elementele de activ (amortizări-ajustări) sau creşteri de datorii potenţiale ale entităţii figurând în pasivul bilanţului (provizioane).

- **ALTE CHELTUIELI** regrupează elemente diverse, nemenţionate în rubricile precedente.

c) VENITURI FINANCIARE: La această poziţie se înregistrează pe prim loc revenirile (dobânzi şi dividende) provenind din titluri sau creanţe, deţinute de entitate; apoi apar câştigurile şi veniturile cu caracter financiar (din diferenţe de curs valutar, din plusurile valorice realizate prin cesiunea investitiilor financiare pe termen scurt, sconturile obţinute de la furnizori).

d) CHELTUIELI FINANCIARE: La această poziţie se includ dobânzile la împrumuturile primite, pierderile din schimb valutar, minus valoarea asupra cesiunilor valorilor mobiliare de plasament (investiţii financiare pe termen scurt) şi reducerile de preţ acordate clienţilor pentru încasarea creanţelor înainte de scadenţa prevazută în contract (sconturi de decontare).

Veniturile şi cheltuielile de **exploatare şi financiare** au un caracter **curent,** deoarece operaţiile care le generează sunt operaţiuni obişnuite (curente).

e) VENITURI EXTRAORDINARE: Cuprind: despăgubiri în cazul exproprierilor, calamităţilor naturale, etc.

f) CHELTUIELI EXTRAORDINARE: Cuprind: pierderi din calamităţi naturale sau cheltuieli generate de evenimente neobişnuite.

Veniturile şi cheltuielile extraordinare sunt generate de operaţii având, în general, un caracter neobişnuit. Nu fac parte din gestiunea curentă a entităţii. În continuare se va reda:

MODELUL CONTULUI "PROFIT ŞI PIERDERE"
(NORMALIZAT ÎN ROMÂNIA)
la data de _____

20 - lei -

Denumirea indicatorilor			Nr. rd.	Realizări aferente perioadei de raportare	
				precedentă	curentă
A			B	1	2
1.	Cifra de afaceri netă (rd. 02 la 04)		01		
	Producţia vândută		02		
	Venituri din vânzarea mărfurilor		03		
	Venituri din subvenţii de exploatare aferente Cifrei de afaceri nete		04		
2.	Variaţia stocurilor	Sold C	05		
		Sold D	06		
3.	Producţia imobilizată		07		
4.	Alte venituri din exploatare		08		
VENITURI DIN EXPLOATARE – TOTAL (rd. 01 + 05 – 06 + 07 + 08)			09		
5.	a) Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile		10		
	Alte cheltuieli materiale		11		
	b) Alte cheltuieli din afară (cu energie şi apă)		12		
	c) Cheltuieli privind mărfurile		13		
6.	Cheltuieli cu personalul (rd. 15 + 16), din care:		14		
	a) Salarii		15		
	b) Cheltuieli cu asigurările şi protecţia socială		16		
7.	a) Amortizări şi ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale şi necorporale (rd. 18 -19)		17		
	a.1) Cheltuieli		18		
	a.2) Venituri		19		
	b) Ajustarea valorii activelor circulante (rd. 21 - 22)		20		
	b.1) Cheltuieli		21		
	b.2) Venituri		22		
8.	Alte cheltuieli de exploatare (rd. 24 la 26)		23		
	8.1. Cheltuieli privind prestaţiile externe		24		
	8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi		25		

	vărsăminte asimilate			
	8.3. Cheltuieli cu despăgubiri, donaţii şi active cedate	26		
	Ajustări privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli (rd. 28 - 9)	27		
	- Cheltuieli	28		
	- Venituri	29		
CHELTUIELI DE EXPLOATARE – TOTAL (rd. 10 la 14 + 17 + 20 + 23 + 27)		30		
PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE:				
	- Profit (rd. 09 - 30)	31		
	- Pierdere (rd. 30 - 09)	32		
9.	Venituri din interese de participare	33		
	- din care, în cadrul grupului	34		
10.	Venituri din alte investiţii financiare şi creanţe care fac parte din activele imobilizate	35		
	- din care, în cadrul grupului	36		
11.	Venituri din dobânzi	37		
	- din care, în cadrul grupului	38		
	Alte venituri financiare	39		
VENITURI FINANCIARE – TOTAL (rd. 33 + 35 + 37 + 39)		40		
12.	Ajustarea valorii imobilizărilor financiare şi a investiţiilor financiare deţinute ca active circulante (rd. 42 - 43)	41		
	- Cheltuieli	42		
	- Venituri	43		
13.	Cheltuieli privind dobânzile	44		
	- din care, în cadrul grupului	45		
	Alte cheltuieli financiare	46		
CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 41 + 44 + 46)		47		
PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIAR(Ă):				
	- Profit (rd. 40 - 47)	48		
	- Pierdere (rd. 47 - 40)	49		
14.	**REZULTATUL CURENT:**			
	- Profit (rd. 09 + 40 - 30 - 47)	50		
	- Pierdere (rd. 30 + 47 - 09 - 40)	51		
15.	Venituri extraordinare	52		
16.	Cheltuieli extraordinare	53		
17.	**PROFITUL SAU PIERDEREA EXTRAORDINAR (Ă):**			
	- Profit (rd. 52 - 53)	54		
	- Pierdere (rd. 53 - 52)	55		

VENITURI TOTALE (rd. 39 + 40 + 52)		56		
CHELTUIELI TOTALE (rd. 30 + 47 + 53)		57		
18.	**PROFITUL SAU PIERDEREA BRUT(Ă):**			
	- Profit (rd. 56 - 57)	58		
	- Pierdere (rd. 57 - 56)	59		
19.	**IMPOZITUL PE PROFIT**			
	- Cheltuieli	60		
20.	Alte cheltuieli cu impozite care nu apar în elementele de mai sus	61		
21.	**PROFITUL SAU PIERDEREA NET(Ă) A EXERCIŢIULUI FINANCIAR:**			
	- Profit (rd. 58 - 60 - 61)	62		
	- Pierdere (rd. 59 + 60 + 61)	63		

ADMINISTRATOR, **ÎNTOCMIT,**

Numele şi prenumele _____ Numele şi prenumele _____

Semnătura _____ Semnătura _____

Ştampila societăţii

În acest model s-a avut în vedere structura cheltuielilor şi veniturilor după natura acestora. În notele explicative la situaţiile financiare se prezintă doar rezultatul exploatării, în care cheltuielile se structurează după destinaţia lor.

Redăm în continuare schema acestuia:

Indicator	Exerciţiul precedent	Exerciţiul curent
0	1	2
1. Cifra de afaceri netă		
2. Costul bunurilor vândute şi al serviciilor prestate (3+4+5)		
3. Cheltuielile activităţii de bază		
4. Cheltuielile activităţii auxiliare		
5. Cheltuielile indirecte de producţie		
6. Rezultatul brut aferent cifrei de afaceri nete (1-2)		
7. Cheltuielile de desfacere		
8. Cheltuieli generale de administraţie		
9. Alte venituri din exploatare		
10. Rezultatul din exploatare (6-7-8+9)		

Notă:

Pentru a întelege sistemul de contabilitate de angajamente, specific României:
- trebuie să avem în vedere când se înregistrează o cheltuiala, când operaţia reprezintă doar o plata, când se înregistrează un venit când operaţia reprezintă o încasare
- trebuie să facem distincţie între cheltuiala curentă şi în avans, între venit curent şi venit în avans

Pentru a ne fixa aceste concepte vom apela la următorul exemplu:

Să se întocmească contul “Profit si pierdere” şi situaţia “Fluxului de numerar” cunoscând următoarele informaţii ale unei entităti, în perioada de calcul:

a. se achiziţionează 2000 buc. marfă “X”, preţ de cumpărare 10 lei/buc.; se achită furnizorului 12.000 lei

b. se vând 800 buc. marfă “X”, preţ de vânzare 15 lei/buc., din care se încasează 4.000 lei

c. se achiziţionează 500 buc. materiale, preţ de cumpărare 8 lei/buc.; se achită furnizorului 6.000 lei; se dau în consum 100 buc. materiale

d. se înregistrează salarii 5.000 lei, din care se reţine impozitul de 800 lei; se achita salarii 4.200 lei si impozitul reţinut

e. se achiziţionează un computer în valoare de 2.100 lei; durata de viaţa utilă 3 ani

f. se achită un dividend de 2.000 lei

g. se înregistrează şi încasează dobânda la disponibilul din bancă de 500 lei

h. se facturează servicii de consultanţă de 4.000 lei

i. se încaseză un avans pentru vânzarea de mărfuri de 3.000 lei

j. se facturează chiria de 4.200 lei, pentru 3 exerciţii financiare; se încasează integral

Contul "Profit si pierdere"

Cheltuieli (lei)		Venituri (lei)	
b. cheltuieli cu marfa vânduta (800 buc. x 10 lei/buc.)	8.000	b. venituri din vânzarea mărfurilor (800 buc. x 15 lei/buc.)	12.000
c. cheltuieli cu materiale (100 buc. x 8 lei/buc.)	800	g. venituri din dobânzi	500
d. cheltuieli cu salarii	5.000	h. venituri din servicii	4.000
e. cheltuieli cu amortizare computer (2.100 lei : 36 luni x 6 luni de funcţionare din an)	350	j. venituri din chirii (4.200 lei : 3 ani)	1.400
Total cheltuieli	14.150	Total venituri	17.900
Profit	3.750		

Venituri 17.900 lei
Cheltuieli 14.150 lei
Profit 3.750 lei

Fluxul de numerar

Plăţi (lei)		Încasări (lei)	
a. plată datorie furnizor	12.000	b. încasare creantă clienţi	4.000
c. plată datorie furnizor	6.000	g. încasare dobânzi	500
d. plată salarii	4.200	i. încasare avans client	3.000
plată impozit	800	j. încasare creantă clienţi	4.200
f. plată dividend	2.000		
Total plată	25.000	Total încasări	11.700
		Flux negativ (25.000 – 11.700) (plăţile depăşesc încasările)	13.300

Încasări 11.700 lei
Plăţi 25.000 lei
Flux negativ (13.300 lei)

Întrebări recapitulative

1. Care este relaţia de calcul a rezultatului?
2. Care este formula de calcul a rezultatului pe baza bilanţului ?
3. Definiţi veniturile şi cheltuielile.
4. Clasificaţi cheltuielile şi veniturile după:
   a) activitatea care le generează;
   b) natura lor.
5. Clasificaţi cheltuielile dupa destinatia lor.
6. Structuraţi veniturile şi cheltuielile în funcţie de perioada în care se efectuează şi cea la care se referă.
7. Care sunt momentele în care:
   - se înregistrează cheltuielile;
   - se înregistrează veniturile;
   - se calculează rezultatul.
8. Caracterizaţi contabilitatea de angajamente şi contrabilitatea de trezorerie.
9. Ce întelegeţi prin cifră de afaceri?
10. Determinaţi cifra de afaceri, cunoscând:
    a) vânzări de produse finite 10.000 lei, din care încasate 7.000 lei;
    b) încasarea unui avans de la client, în valoare de 5.000 lei;
    c) primirea unei facturi pentru servicii prestate de terţi 2.000 lei;
    d) vânzarea de mărfuri 25.000 lei, din care expediate clienţilor 20.000 lei;
    e) facturarea unor servicii de consultanţă 5.000 lei;
    f) facturarea chiriei pentru spaţiile date cu chirie 12.000 lei pentru 3 exerciţii financiare.
11. Determinaţi rezultatul pe baza următoarelor informaţii:
    a) aprovizionare cu mărfuri, factura cuprinzând: marfă "X" 4.000 buc.x 15 lei/buc; cheltuieli transport 2.000 lei.
    b) se vând 3.000 buc. Marfa "X" la un preţ de vânzare de 20 lei/buc;
    c) se înregistrează salarii datorate personalului 3.000 lei, din care achitate 2000 lei;
    d) se achită un dividend acţionarilor de 75.000 lei;
    e) se facturează servicii către terţi 8.000 lei, din care se încasează 5.000 lei;
    f) se cumpără materiale în valoare de 2.000 lei, din care se consumă materiale de 300 lei;
    g) se primeşte factura pentru chirii 6.000 lei pentru 2 exerciţii financiare, din care se achită 5.500 lei;
    h) se primeşte factura pentru consumul de energie 150 lei;
    i) se încasează un avans de la un client în valoare de 20.000 lei.

Răspunsurile la lucrarea de verificare se vor insera în caietul de lucrări aplicative.

Lucrare de verificare Unitate de învăţare nr. 2.4

Întocmiţi fluxul de numerar (încasări – plăţi) şi contul de “Profit şi pierdere” (venituri – cheltuieli) cunoscând următoarele informaţii pentru perioada de calcul:

a) cumpărări de marfă 5.000 lei
b) vânzări de mărfuri 6.000 lei
c) costul mărfurilor vândute 4.000 lei
d) cumpărări de materii prime 2.000 lei
e) plată furnizori 900 lei
f) consum de materii prime 3.000 lei
g) achiziţie mijloc de transport 10.000 lei
h) servicii prestate terţilor 8.000 lei
i) plată furnizori de imobilizări 9.000 lei
j) amortizare mijloc de transport în exercitiul curent 500 lei
k) încasare de la client 700 lei
l) amenzi datorate 400 lei si plătite 300 lei
m) dobânzi cuvenite 500 lei, din care încasate 400 lei
n) salarii datorate 5.000 lei, salarii plătite 4.000 lei
o) lucrări executate clienţilor 10.000 lei
p) servicii prestate de terţi 20.000 lei

Răspunsurile la lucrarea de verificare se vor trimite pe adresa de email a tutorelui desemnat pentru această disciplină.

Unitatea de Învăţare Nr. 3

CONTUL SI SISTEMUL CONTURILOR

Cuprins **Pagina**

Obiectivele Unităţii de Învaţare Nr. 3 74
3.1 Definirea, necesitatea, forma şi structura contului 75
3.2 Regulile de funcţionare a conturilor. Tratarea informaţiilor contabile: simpla şi dubla înregistrare 79
3.3 Analiza contabilă a operaţiilor economico-financiare. Formula contabilă 83
3.4 Tehnici de înregistrare în conturi a operaţiilor economico-financiare 90
Întrebări recapitulative şi aplicaţii la Unitatea de Învaţare Nr. 3.1 - 3.4 92
3.5 Sistemul de conturi. Clasificarea conturilor 93
3.6 Planul de conturi general 95
Întrebări recapitulative la Unitatea de Învaţare Nr. 3.5 - 3.6 97
3.7 Balanţa conturilor 98
Întrebări recapitulative la Unitatea de Învaţare Nr. 3.7 107
Lucrare de verificare la Unitatea de Învaţare Nr. 3.7 107

OBIECTIVELE unităţii de invăţare nr. 3

Principalele obiective ale unităţii de invăţare Nr. 3 sunt:

- înţelegerea de către cursanţi a conceptului de cont şi a necesităţii utilizării conturilor
- însuşirea noţiunilor de forma şi structură a conturilor
- cunoaşterea regulilor de aplicare a conturilor şi aplicarea lor in practica contabilă
- familiarizarea cu conceptul de formulă contabilă şi înregistrarea operaţiunilor economico-financiare cronologic şi systematic
- înţelegerea criteriilor de clasificare a conturilor şi a planului contabil general
- evidenţierea rolului balanţei de verificare şi a etapelor de întocmire

3.1. DEFINIREA, NECESITATEA, FORMA ŞI STRUCTURA CONTULUI

Din capitolul precedent a rezultat că, după teoria juridică, bilanţul contabil evidenţiază situaţia patrimoniului, deci existenţa elementelor patrimoniale la momentul „i" şi „i+1".

Dar toate elementele patrimoniale se află într-o continuă mişcare şi transformare. Pentru a urmări aceste mişcări şi noua stare a elementelor la închiderea exerciţiului este necesar să se utilize un alt procedeu specific metodei contabilităţii şi anume contul contabil.

În consecinţă, contul contabil urmăreşte sistematic şi permanent toate schimbările, modificările ce au loc în legătură cu un singur element patrimonial.

În acest scop se ţine o evidenţă şi se face un calcul scris, în expresie valorică, pentru fiecare element patrimonial. Pentru aceasta, fiecărui element i se asociază câte un cont care confirmă starea şi evoluţia sa în cursul exerciţiului financiar. De exemplu, pentru mărfurile din depozitele sau magazinele societăţii se asociază contul „Mărfuri", iar pentru datoriile comerciale faţă de furnizori se asociază contul „Furnizori".

Cu ajutorul contului se urmăresc şi calculează în ordine cronologică starea (existenţa) iniţială a elementului înregistrat, mişcarea lui în timp, iar în final se calculează noua lui stare. Calculul se face în etalon monetar si, uneori, cantitativ (pentru bunuri de natura stocurilor) pe baza relaţiei:

Situaţia finală a elementului „i" = Situaţia iniţială (i) + Creşteri (i) – Micşorări (i)

Această caracteristică permite să definim **contul** ca un **model de evidenţă şi calcul** în expresie valorică şi uneori cantitativă **a stării şi mişcării unui element patrimonial,** ca un model de înregistrare cronologică a evoluţiei acestuia[1]

Mai mult, mişcările intervenite în masa elementului înregistrat sunt sistematizate în creşteri şi micşorări, separat. Reprezentând un **model de sistematizare a existenţelor şi modificărilor de sens contrar** intervenite în masa elementelor patrimoniale, contul are forma unui tablou bilanţier, cu două serii de calcule: pe de o parte starea iniţială şi creşterile, pe de altă parte micşorările şi starea finală.

Cont de activ		**Cont de pasiv**	
Starea iniţială			Starea iniţială
Creşteri	Micşorări	Micşorări	Creşteri
	Starea finală	Starea finală	

Reiese ecuaţia bilanţieră proprie contului:

Starea iniţială + Creşterea = Micşorarea + Starea finală

Deoarece se deschid conturi separate pentru fiecare fel de mijloc, sursă şi proces, iar pentru fiecare dintre acestea se înregistrează numai operaţiile economice şi

[1] M. Ristea, „Noul sistem contabil din România", Ed. Cartimex, Bucureşti, 1994

financiare ocazionate de mişcarea lor, contul poate fi definit şi ca un **model de individualizare şi grupare** a situaţiei şi mişcării elementelor patrimoniale[2] **.**

Din reunirea trăsăturilor caracterizate mai sus, reiese că putem defini **contul** ca un **model de înregistrare cronologică, grupare, sistematizare, evidenţă şi calcul în expresie valorică şi uneori cantitativă a situaţiei şi mişcării elementelor patrimoniale[3].**

Din cele expuse rezultă şi **diferenţierile între bilanţ şi cont:**

a) în timp ce bilanţul se asociază întregului patrimoniu, contul se asociază unui singur element patrimonial;
b) în timp ce bilanţul reflectă starea patrimoniului, contul evidenţiază starea şi mişcarea unui element patrimonial;
c) în timp ce în bilanţ exprimarea patrimoniului se face numai în etalon valoric (monetar), în cont apare atât etalonul valoric şi uneori (pentru bunurile stocabile) cantitativ.

Considerate în totalitatea lor, conturile formează un sistem unitar denumit **sistemul conturilor.**

Prin informaţiile pe care le oferă, conturile dau posibilitatea cunoaşterii situaţiei valorilor materiale şi băneşti, a modificărilor intervenite asupra acestora ca urmare a diferitelor operaţii economice şi financiare precum şi a rezultatelor acestor modificări.

Ca model de evidenţă şi calcul **contul prezintă următoarele elemente structurale:** titlul contului, simbolul contului, data înregistrării, debitul şi creditul, explicaţia contului, mişcarea sau rulajele contului, soldul contului.

Titlul contului exprimă cât mai fidel conţinutul economic al elementului a cărui evidenţă o ţine. El corespunde, de regulă, denumirii elementului căruia i s-a asociat. De exemplu, contul asociat produselor realizate în totalitatea lor poartă titlul de „Produse", iar pentru produsele finite ca parte componentă, contul are titlul „Produse finite". Pentru uşurarea mecanismului de folosire, conturilor li se acociază un **simbol cifric**. De exemplu 531 „Casa", 5311 „Casa în lei".

Data operaţiei exprimă momentul când s-a efectuat operaţia economico-financiară care se reflectă în cont. Data conţine ziua, luna şi anul.

Operaţiile economice şi financiare care au loc în entitatea economică sunt foarte numeroase şi variate din punct de vedere al conţinutului. Pentru înţelegerea acestui conţinut este necesar ca fiecare operaţie înregistrată în cont să fie însoţită de o **explicaţie**. Aceasta poate fi descriptivă şi contabilă.

Explicaţia descriptivă constă în descrierea succintă a operaţiei cu indicarea documentului justificativ pe baza căruia se face înregistrarea. Această formă de descriere se foloseşte la înregistrarea operaţiilor economice şi financiare în ordine cronologică.

[3] M. Ristea, „Noul sistem contabil din România", Ed. Cartimex, Bucureşti, 1994
[4] M. Ristea, „Noul sistem contabil din România", Ed. Cartimex, Bucureşti, 1994

Explicaţia contabilă constă în indicarea denumirii sau simbolului contului corespondent în care se înregistrează operaţia. Ea se foloseşte la înregistrarea operaţiilor în ordine sistematică.

Debitul şi creditul contului sunt cele două părţi cu ajutorul cărora se sistematizează situaţia iniţială şi finală precum şi modificările de sens contrar ale elementului evidenţiat. Partea din stânga contului este denumită **debit**, iar partea din dreapta **credit**. Denumirea de debit şi credit se explică printr-o raţiune juridică şi toate asocierile de idei trebuie să fie făcute între **datorii** şi **credit**, sau **creanţe** şi **debit.**

Mişcarea sau rulajul contului reprezintă totalul sumelor înregistrate în debitul sau creditul unui cont în cursul unui exerciţiu financiar. **Rulajele** pot fi **debitoare** şi **creditoare**, în raport de cele două părţi ale contului.

Însumând soldul iniţial debitor cu rulajul debitor se obţine **totalul sumelor debitoare,** iar prin însumarea soldului iniţial creditor cu rulajul creditor, **totalul sumelor creditoare.**

Pentru contul al cărui sold iniţial debitor este zero, totalul sumelor debitoare coincide cu rulajul debitor, iar pentru contul al cărui sold iniţial creditor este zero, totalul sumelor creditoare coincide cu rulajul creditor.

Soldul contului exprimă existenţa la un moment dat a elementului patrimonial sau mărimea la un moment dat a structurii patrimoniale corespunzătoare titlului contului. Soldul contului poate fi:

- **iniţial**, caz în care reflectă starea elementului la deschiderea exerciţiului;
- **curent,** stabilit după fiecare operaţie;
- **final,** calculat la închiderea exerciţiului.

Soldul curent se determină prin adunarea la soldul iniţial a creşterilor suferite de elementul patrimonial şi scăderea din rezultatul obţinut a micşorărilor elementului.

Soldul final se determină ca diferenţă între total sume debitoare şi total sume creditoare, dându-i-se semnificaţia sumei mai mari. Dacă totalul sumelor debitoare este mai mare decât totalul sumelor creditoare, soldul este debitor, iar dacă totalul sumelor creditoare este mai mare decât totalul sumelor debitoare, soldul este creditor.

În situaţia în care totalul sumelor debitoare este egal cu totalul sumelor creditoare, soldul este zero, iar contul este soldat sau balansat.

Prezentarea contului se poate face într-o **formă bilaterală sau unilaterală.**

Forma bilaterală se caracterizează prin faptul că atât în debit cât şi în credit apar elemente privitoare la dată, explicaţie şi sumă.

De exemplu, forma contului asociat ca socoteală scrisă pentru numerarul din casierie, se prezintă astfel:

TITLUL CONTULUI: Casa în lei **LUNA/AN: 03/„N”**									
DEBIT					**CREDIT**				
Nr. crt.	Data	Document	Explicaţia	Suma	Nr. crt.	Data	Document	Explicaţia	Suma
1.	01.03	Balanţă verificare	Sold iniţial	2.000	1.	05.03	Stat salarii	Achitat salarii	4.500
2.	02.03	CEC numerar	Ridicare numerar	5.000	2.	11.03	Dispoziţie de plată	Acordat avans	600
3.	10.03	Chitanţa 328	Încasat contraval. marfă vândută	2.500	3.	31.03	Foaie vărsământ	Depunere numerar la bancă	2.500
4.	18.03	Decont cheltuieli 231	Restituire avans	200					
RULAJ DEBITOR				7.700	RULAJ CREDITOR				7.600
TOTAL SUME DEBITOARE				9.700	TOTAL SUME CREDITOARE				7.600
					SOLD 31.03				2.100

În forma sa unilaterală, contul „Casa în lei” se prezintă ca în modelul de mai jos:

TITLUL CONTULUI: Casa în lei **LUNA: Martie “N”**						**Simbol cont 5311**				Pag. 1
Data	Nr. înreg.	DOCUMENT			EXPLICAŢIA	CONT CORESP	RULAJ		D/ C	SOLD
		Fel	Nr.	Data			Debitor	Creditor		
01.03	1	Balanţa verificare			Sold iniţial		-	-	D	2.000
05.03	5	CEC numerar	30112	02.03	Ridicare numerar	581	5.000	-	D	7.000
05.03	7	Stat salarii		05.03	Achitat salarii	421	-	4.500	D	2.500
10.03	19	Chitanţă	328	10.03	Încasat contaravaloare marfă	707	2.500	-	D	5.000
11.03	20	Dispoziţie plată	250	10.03	Acordat avans	542	-	600	D	4.400
18.03	28	Decont cheltuieli	231	18.03	Restituit avans	542	200	-	D	4.600
31.01	40	Foaie Vârsământ	250	30.03	Depunere numerar	581	-	2.500	D	2.100

Rulaje martie „N”	7.700	7.600		
Total sume	9.700	7.600	D	2100

În cele ce urmează, în scop didactic se va folosi forma grafică a contului, ca în modelul de mai jos:

Debit	**5311 „Casa în lei”**		**Credit**
Sold iniţial	2.000	7)	4.500
5)	5.000	20)	600
19)	2.500	40)	2.500
28)	200		
RD	7.700	RC	7.600
TSD	9.700	TSC	7.600
		SFD	2.100

Se observă că soldul final al contului se trece în partea opusă celei din care a provenit, cu indicarea sensului său. Ca urmare, soldul final debitor se trece în creditul contului, iar soldul final creditor în debit. În acest fel, se asigură relaţia balanţieră a contului, şi anume:

Sold iniţial debitor + Rulaj debitor = Rulaj creditor + Sold final debitor

proprie conturilor cu sold iniţial debitor, sau

Sold iniţial creditor + Rulaj creditor = Rulaj debitor + Sold final creditor

proprie conturilor cu sold iniţial creditor.

3.2 REGULILE DE FUNCŢIONARE ALE CONTURILOR. TRATAREA INFORMAŢIILOR CONTABILE: SIMPLA ŞI DUBLA ÎNREGISTRARE CONTABILĂ

Înregistrarea operaţiilor economico-financiare cu ajutorul conturilor se face după anumite reguli.

Acestea exprimă modul de debitare şi creditare a conturilor:

Pentru înţelegerea regulilor de funcţionare a conturilor se porneşte de la bilanţul întocmit pe baza concepţiei juridice, între bilanţ şi cont existand o strânsă legătură în ambele sensuri.

La începutul exerciţiului financiar, existenţele din activul şi pasivul bilanţului sunt preluate de conturi în vederea urmăririi în continuare a modificărilor intervenite asupra acestora ca urmare a operaţiilor economico-financiare.

La închiderea exerciţiului bilanţul se întocmeşte pe baza datelor din conturi, respectiv soldurile finale se trec în activul şi pasivul bilanţului.

Aceste considerente ne permit să facem o primă împărţire a conturilor în două categorii şi anume: **conturi de activ şi conturi de pasiv.**

Conturile de activ reflectă existenţele şi mişcările mijloacelor economice, ca elemente evidenţiate în activul bilanţului.

Conturile de pasiv înregistrează existenţele şi mişcările surselor de procurare a mijloacelor, ca elemente reprezentate de pasivul bilanţului.

Pentru a înţelege legătura dintre bilanţ şi cont se porneşte de la un bilanţ simplificat de forma următoare:

Bilanţ întocmit la 01.01 exerciţiul „N”

ACTIV			PASIV
Mijloace fixe	3.000	Capital social	2.000
Mărfuri	3.500	Rezerve	300
Casa	2.000	Credite pe termen scurt	3.700
Clienţi	1.500	Furnizori	4.000
Total activ	10.000	Total pasiv	10.000

La deschiderea exerciţiului financiar, existenţele elementelor de activ se preiau din activul bilanţului şi se trec în debitul conturilor de activ devenind pentru acestea

solduri iniţiale debitoare. Existenţele elementelor de pasiv se preiau din pasivul bilanţului şi se trec în creditul conturilor de pasiv, devenind pentru acestea solduri iniţiale creditoare. În continuare se deschid conturile (pag.78) corespunzătoare elementelor din bilanţ şi se trec în ele existenţele iniţiale.

Reguli de funcţionare a conturilor

Rezultă prima regulă de funcţionare a conturilor:

Conturile de activ îşi încep funcţiunea prin debitare şi se debitează cu existenţele iniţiale preluate din activul bilanţului care devin pentru conturi solduri iniţiale debitoare.

Conturile de pasiv îşi încep funcţiunea prin creditare şi se creditează cu existenţele iniţiale preluate din pasivul bilanţului, care devin pentru conturi solduri iniţiale creditoare.

Elementele patrimoniale înregistrează însă şi **mişcări prin creştere şi micşorare,** care sunt preluate de conturi.

1) De exemplu, presupunem că societatea comercială se aprovizionează cu mărfuri cu plata ulterioară în valoare de 1.000 lei. Această operaţie economică determină o creştere de activ prin majorarea valorii mărfurilor existente în patrimoniu şi o creştere de pasiv prin majorarea datoriilor faţă de furnizori; ambele creşteri au loc simultan (concomitent) şi cu aceeaşi sumă 1.000 lei.

Pentru a se adăuga la existenţele iniţiale, majorările elementelor patrimoniale se trec de aceeaşi parte cu acestea şi anume în debitul conturilor de activ şi în creditul conturilor de pasiv (vezi pag 81).

Rezultă a doua regulă de funcţionare a conturilor:

Conturile de activ se debitează cu creşterile, majorările, intrările elementelor de activ.

Conturile de pasiv se creditează cu creşterile, majorările elementelor de pasiv.

2) Presupunând că societatea achită o datorie furnizorilor în sumă de 2.000 lei în numerar, operaţia determină o scădere de pasiv, prin diminuarea obligaţiilor faţă de furnizori şi o scădere de activ prin diminuarea numerarului din casierie; ambele micşorări au loc simultan (concomitent) şi cu aceeaşi sumă 2.000 lei.

Reprezentând o mişcare de sens contrar celei anterioare care se preia de cont ca model de sistematizare a modificărilor din masa elementelor patrimoniale, micşorarea acestora se trece în cont de partea opusă existentului iniţial şi anume: în creditul conturilor de activ şi respectiv în debitul conturilor de pasiv (vezi pag 81).

Rezultă a treia regulă de funcţionare a conturilor:

Conturile de activ se creditează cu micşorările, diminuările, ieşirile elementelor de activ.

Conturile de pasiv se debitează cu micşorările, diminuările elementelor de pasiv.

La închiderea **exerciţiului financiar se calculează existenţele finale,** ale elementelor patrimoniale reprezentate de soldurile finale ale conturilor.

Având la bază relaţia balanţieră a contului, soldurile finale se pot calcula astfel:
Pentru conturile de activ:

Soldul final = Soldul iniţial + Rulaj debitor – Rulaj creditor;

Pentru conturile de pasiv:

Soldul final = Soldul iniţial + Rulaj creditor – Rulaj debitor.

Având, însă, în vedere că pentru conturile de activ, prin adăugarea rulajului debitor la soldul iniţial rezultă total sume debitoare, iar rulajul creditor coincide cu total sume creditoare, în timp ce pentru conturile de pasiv, prin adăugarea rulajului creditor la soldul iniţial rezultă total sume creditoare, iar rulajul debitor coincide cu total sume debitoare soldul unui cont se mai poate calcula ca diferenţă între Total sume debitoare şi Total sume creditoare şi capătă semnificaţia sumei mai mari.

Procedând la calculul soldurilor conturilor în exemplul luat în consideraţie rezultă că soldul conturilor de activ este debitor sau zero în timp ce soldul conturilor de pasiv este creditor sau zero.

Rezultă a patra regulă de funcţionare a conturilor:

Conturile de activ au sold final debitor sau zero (conturi soldate, balansate).
Conturile de pasiv au sold final creditor sau zero (conturi soldate, balansate).

Înregistrate în conturi existenţele şi mişcările elementelor patrimoniale se reflectă astfel:

D	„Mijloace fixe”	C
Si	3.000	
RD	-	RC -
TSD	3.000	TSC -
		SFD 3.000

D	„Mărfuri”	C
Si	3.500	
1)	1.000	
RD	1.000	RC -
TSD	4.500	TSC -
		SFD 4.500

D	„Casa în lei ”	C
Si	2.000	2) 2.000
RD	-	RC 2.000
TSD	2.000	TSC 2.000
		SFD 0

D	„Clienţi”	C
Si	1.500	
RD	-	RC -
TSD	1.500	TSC -
		SFD 1.500

D	„Capital social”	C
		Si 2.000
RD	-	RC -
TSD	-	TSC 2.000
SFC	2.000	

D	„Rezerve”	C
		Si 300
RD	-	RC -
TSD	-	TSC 300
SFC	300	

D	„Credite pe termen scurt”	C
		Si 3.700
RD	-	RC -
TSD	-	TSC 3.700
SFC	3.700	

D	„Furnizori”	C
2)	2.000	Si 4.000
		1) 1.000
RD	2.000	RC 1.000
TSD	2.000	TSC 5.000
SFC	3.000	

Înmănunchind cele expuse anterior, rezultă:

1) Regulile de funcţionare ale conturilor de activ:

Conturile de activ îşi încep funcţiunea prin debitare: se debitează cu existenţele iniţiale ale elementelor de activ, preluate din activul bilanţului şi care devin pentru conturi solduri iniţiale debitoare; se debitează cu creşterile, majorările, intrările elementelor de activ; se creditează cu micşorările, diminuările, ieşirile elementelor de activ; au sold final debitor sau zero (sunt soldate, balansate).

2) Regulile de funcţionare ale conturilor de pasiv:

Conturile de pasiv îşi încep funcţiunea prin creditare: se creditează cu existenţele iniţiale ale elementelor de pasiv, preluate din pasivul bilanţului şi care devin pentru conturi solduri iniţiale creditoare; se creditează cu creşterile, majorările elementelor de pasiv; se debitează cu micşorările, diminuările elementelor de pasiv; au sold final creditor sau sunt soldate, balansate (sold zero).

Conturile care respectă aceste reguli de functionare sunt denumite **conturi monofuncţionale**, de aceea regăsim conturi monofuncţionale de activ, respectiv conturi monofuncţionale de pasiv.

Conturile care nu respectă nici regulile de funcţionare ale conturilor de activ, nici regulile de funcţionare ale conturilor de pasiv, sunt **conturi bifuncţionale**. Acestea îşi pot începe funcţia fie prin debitare, fie prin creditare şi pot avea, fie sold debitor, fie creditor. De exemplu, contul „Profit sau pierdere" se creditează cu veniturile perioadei şi se debitează cu cheltuielile efectuate in respectiva perioadă. Poate avea sold final creditor reprezentând profitul entităţii (veniturile sunt mai mari decât cheltuielile) sau debitor, reprezentând pierdere (cheltuielile sunt mai mari decât veniturile).

După închiderea conturilor soldurile lor se preiau în bilanţul contabil. Ca regulă generală soldurile debitoare se trec în activul bilanţului iar soldurile creditoare în pasiv. Ele devin astfel existenţe finale (stare finală) ale elementelor patrimoniale.

Bilanţul intocmit pe baza soldurilor preluate din conturi în exemplul considerat, se prezintă astfel:

Bilanţ întocmit la 31.12 exerciţiul „N"

ACTIV		PASIV	
Mijloace fixe	3.000	Capital social	2.000
Mărfuri	4.500	Rezerve	300
Casa	-	Credite pe termen scurt	3.700
Clienţi	1.500	Furnizori	3.000
Total activ	9.000	Total pasiv	9.000

***) Conform teoriei economice**, este valabilă ecuaţia **UTILIZĂRI = RESURSE.** Cei doi termeni se folosesc atât pentru a desemna stocurile de utilizări şi resurse cât şi fluxurile de utilizări şi resurse.

Orice valoare economică se deplasează de la resursă la utilizare şi orice utilizare poate deveni resursă, după cum, orice resursă poate deveni o utilizare.

De exemplu:

- pentru o marfă cumpărată, furnizorul este resursa, iar marfa utilizarea;
- la vânzarea mărfii unui client, marfa reprezintă resursa, iar clientul utilizarea;
- la plata furnizorului în numerar, numerarul reprezintă resursa, iar furnizorul utilizarea.

În acest context, pentru înregistrarea unei tranzacţii, conturile care exprimă starea de resursă a valorilor economice se creditează, iar cele care exprimă starea de utilizare se debitează.

3.3. ANALIZA CONTABILĂ A OPERAŢIILOR ECONOMICO-FINANCIARE. FORMULA CONTABILĂ

În sensul larg al cuvântului, **analiza** reprezintă un procedeu de cercetare a unui fenomen sau eveniment, prin exprimarea fiecărui element component în parte.

Fiind un procedeu comun tuturor disciplinelor ştiinţifice şi contabilitatea foloseşte analiza în vederea înregistrării operaţiilor economico-financiare în conturi.

În acest scop se stabilesc prin analiză conturile corespondente în raport cu conţinutul economic al operaţiei ce se doreşte înregistrată, precum şi partea conturilor în care se va înregistra operaţia. Analiza permite folosirea numai a conturilor conforme conţinutului economic al operaţiei.

Analiza contabilă se face cu ajutorul documentului care stă la baza operaţiei economico-financiare şi constă în descompunerea ei în elemente componente, în scopul stabilirii conturilor şi respectiv a părţii acestora – debit sau credit – în care urmează a se înregistra operaţia, simultan şi cu aceeaşi sumă.

Etapele analizei contabile sunt:

- Stabilirea naturii, respectiv a conţinutului economic al operaţiei (explicarea ei descriptivă, în mod succint, pentru a reieşi la ce se referă: aprovizionare de bunuri, plată de datorii, vânzare de bunuri, încasare de creanţe, consum de materiale, înregistrarea salariilor, etc.).
- Determinarea elementelor patrimoniale, care se modifică în urma operaţiei şi a sensului modificării (creştere de activ, micşorare de activ, creştere de pasiv, micşorare de pasiv).
- Stabilirea pe baza elementelor din bilanţ, care suportă modificările, a conturilor în care urmează a se înregistra operaţia;
- Stabilirea părţii conturilor corespondente – debit sau credit – în care urmează a se înregistra operaţia, prin aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor.

De exemplu, presupunem că o întreprindere achiziţionează un lot de mărfuri în valoare de 2.000 lei, pe datorie. În urma analizei contabile rezultă:

a) **Natura operaţiei**: achiziţionare de marfă , pe credit comercial;

b) **Modificările generate de operaţia economico-financiară asupra patrimoniului** sunt:

- O creştere de activ, prin creşterea valorii mărfurilor din stoc şi
- O creştere de pasiv, prin creşterea datoriilor faţă de furnizori;

c) **Conturile** care corespund conţinutului economic al operaţiei sunt:

- Contul „Mărfuri" în care se înregistrează creşterea valorii mărfurilor şi
- Contul „Furnizori" în care se evidenţiază datoria faţă de furnizori:

d) Conform regulilor de funcţionare ale conturilor, contul „Mărfuri", de activ, cu plus de activ, se debitează iar contul „Furnizori", de pasiv, cu plus de pasiv, se creditează.

Trăsătura de dublă înregistrare a contabilităţii creează corespondenţă între debitul contului „Mărfuri" şi creditul contului „Furnizori", care se concretizează în egalitatea:

Formula contabilă

„Mărfuri" =	„Furnizori"	2.000 lei

denumită **formulă contabilă.**

Reiese că formula contabilă este reprezentarea grafică a operaţiei economico-financiare, prin care, potrivit dublei înregistrări, un cont de debitează şi altul se creditează concomitent şi cu aceeaşi sumă. Legătura dintre conturile corespondente se face prin semnul egal; în stânga lui se trece contul care se debitează iar în dreapta contul care se creditează. Reunirea celor două conturi prin semnul egal explică interdependenţa şi corelaţia reciprocă dintre conturi.Dacă se adaugă în formula contabilă explicaţia descriptivă a operaţiei, constând în data efectuării ei şi documentul justificativ care o confirmă, rezultă articolul contabil folosit în înregistrarea cronologică a operaţiilor economico-financiare.În cazul operaţiei analizate, articolul contabil este:

10 aprilie N Factura 102 din 10.IV.N Aprovizionare cu mărfuri

„Mărfuri" =	„Furnizori"	2.000 lei

Formula contabilă se mai poate reda prin suprimarea semnului egal dar indicând partea contului în care se face înregistrarea şi suma pentru fiecare parte:

Debit	„Mărfuri"	2.000
Credit	„Furnizori"	2.000

După înregistrarea operaţiei în formula contabilă, periodic, se centralizează sumele pe conturi distincte, după natura operaţiei şi se trec în fişele de cont.

De exemplu:

D	Mărfuri	C
Si	-	
1)	2.000	

D	Furnizori	C
	Si	-
	1)	2.000

Înregistrarea operaţiilor economico-financiare în formule contabile se face pe baza documentelor justificative, în ordinea datelor în care au avut loc, de unde şi denumirea de **înregistrare în ordine cronologică**.

Urmează înregistrarea în conturi, denumită **înregistrare în ordine sistematică**.

Clasificarea formulei contabile

Formula contabilă se clasifică în raport de două criterii:

după numărul de conturi corespondente din care este formată distingem:

- formulă simplă;
- formulă compusă.

- **după scopul pentru care se foloseşte** formula poate fi:

  - curentă;
  - de stornare.

Formula contabilă simplă este acea formulă în care corespondenţa se stabileşte între două conturi: unul se debitează şi altul se creditează, simultan şi cu aceeaşi sumă.

Ea corespunde operaţiilor care generează modificări numai asupra a două elemente patrimoniale din bilanţ: ambele de activ, ambele de pasiv sau unul de activ şi unul de pasiv.

Formula contabilă compusă este formula în care corespondenţa se stabileşte între mai multe conturi:

- un cont se debitează şi două sau mai multe conturi se creditează simultan şi cu aceeaşi sumă;
- două sau mai multe conturi se debitează şi un cont se creditează simultan şi cu aceeaşi sumă;
- două sau mai multe conturi se debitează şi două sau mai multe conturi se creditează simultan şi cu aceeaşi sumă.

Ea corespunde operaţiilor care generează modificări asupra mai multor elemente patrimoniale din bilanţ: toate de activ, toate de pasiv sau atât de activ cât şi de pasiv. Cele expuse se exemplifică pe baza următoarelor operaţiuni economico-financiare:

Exemplul 1. Întreprinderea achită o datorie de 2.000 lei furnizorilor astfel: 1.500 lei prin bancă şi 500 lei în numerar.

1) Natura operaţiei: achitarea unei datorii furnizorilor, parţial prin virament şi parţial în numerar;

2) Modificările generate de operaţie: un minus de pasiv prin scăderea datoriei faţă de furnizori şi un minus de activ prin scăderea disponibilului din bancă şi a numerarului din casierie;

3) Conturile care se utilizează potrivit conţinutului economic al operaţiei:

- contul „Furnizori" în care se evidenţiază scăderea datoriei faţă de furnizori;
- contul „Disponibil în lei" în care se reflectă scăderea disponibilului bănesc;
- contul „Casa" în care se înregistrează scăderea numerarului din casierie.

4) Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor:

- contul „Furnizori" de pasiv, cu minusul de pasiv se debitează;
- contul „Conturi la bănci în lei" de activ, cu minusul de activ se creditează;
- contul „Casa în lei" de activ, cu minusul de activ se creditează.

Ca urmare, formula contabilă este:

„Furnizori"	=	%	2.000
		„Conturi la bănci în lei"	1.500
		„Casa în lei"	500

Semnul **„%"** are semnificaţia: **„următoarele conturi"** se debitează sau se creditează, după caz.

Exemplul 2. Întreprinderea îşi achită prin bancă impozitul pe salarii de 4.500 lei şi contribuţia la asigurările sociale de 2.500 lei.

1) Natura operaţiei: achitarea impozitului pe salarii şi a contribuţiei la asigurări sociale, prin virament;

2) Modificările generate de operaţie: un minus de pasiv prin scăderea datoriilor fiscale şi sociale şi un minus de activ prin scăderea disponibilului;

3) Conturile care se utilizează:

- contul „Impozit pe salarii" pentru scăderea datoriei fiscale;
- contul „Contribuţia unităţii la asigurări sociale" pentru scăderea datoriei sociale;
- contul „Conturi la bănci în lei" pentru scăderea disponibilului bănesc.

4) Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor:

- contul „Impozit pe salarii" de pasiv, cu minus de pasiv se debitează;
- contul „Contribuţia întreprinderii la asigurări sociale" de pasiv, cu minus de pasiv se debitează;
- contul „Conturi la bănci în lei" de activ, cu minus de activ se creditează.

Formula contabilă este:

%	=	„Conturi la bănci în lei"	7.000
„Impozit pe salarii"			4.500
„Contribuţia unităţii la asigurări sociale"			2.500

Succint, analiza se poate reda şi astfel:

Natura operaţiei: achitarea impozitului pe salarii şi a contribuţiei la asigurări sociale, prin virament;

scad datoriile fiscale	scad datoriile sociale	scade disponibilul bănesc
↓	↓	↓
(-P)	(-P)	(-A)
↓	↓	↓
„Impozit pe salarii”	„Contribuţia unităţii la asigurările sociale”	„Conturi la bănci în lei”
↓	↓	↓
D	D	C

Exemplul 3. Întreprinderea se aprovizionează cu mărfuri din import, preţul de cumpărare fiind 10.000 lei, taxe vamale 1.000 lei, comision vamal 50 lei, taxa pe valoare adăugată (TVA) 2.100 lei.

1) Natura operaţiei: Aprovizionarea cu mărfuri din import.

2) Modificările generate de operaţie:

- un plus de activ prin creşterea valorii mărfurilor din stoc;
- un plus de activ prin creşterea TVA la cumpărare;
- un plus de pasiv prin creşterea datoriilor fiscale;
- un plus de pasiv prin creşterea datoriilor comerciale.

3) Conturile care se utilizează:

- contul „Mărfuri” în care se evidenţiază creşterea valorii mărfurilor;
- contul „TVA deductibilă” în care se evidenţiează creşterea TVA-ului;
- contul „Alte impozite şi taxe” în care se înregistrează creşterea taxei vamale, comisionului si TVA;
- contul „Furnizori” pentru creşterea datoriilor comerciale faţă de furnizor.

Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor:

- contul „Mărfuri” de activ cu plus de activ se debitează;
- contul „TVA deductibilă” de activ cu plus de activ se debitează;
- contul „Alte impozite şi taxe” de pasiv cu plus de pasiv se creditează;
- contul „Furnizori” de pasiv cu plus de pasiv se creditează.

Formula contabilă este:

13.150	%	=	%	13.150
11.050	„Mărfuri”		„Alte impozite şi taxe”	3.150
2.100	„TVA deductibilă”		„Furnizori”	10.000

Formula compusă se poate descompune în două formule simple privind:

- Intrarea mărfurilor în patrimoniu:

„Mărfuri	=	%	11.050
		„Alte impozite şi taxe”	1.050
		„Furnizori”	10.000

- Înregistrarea TVA-ului aferent cumpărării:

„TVA deductibilă”	=	„Alte impozite şi taxe”	2.100

Formula contabilă prin intermediul căreia se înregistrează operaţiile economico-financiare în contabilitate poartă denumirea de **formulă contabilă curentă**.

Formula contabilă de stornare este acea formulă prin care se corectează eventualele erori constând fie în înregistrarea unei sume eronate, fie în înregistrarea unei sume în alte conturi decât cele corespunzătoare conţinutului operaţiei.

Stornarea (adică rectificarea erorii) se poate face în negru sau în roşu. **Stornarea în negru c**onstă în inversarea poziţiei conturilor din formula eronată, fie cu întreaga sumă dacă s-au utilizat alte conturi decât cele corespunzătoare conţinutului operaţiei, fie cu diferenţa dintre suma eronată şi cea corectă în cazul erorii de sumă. Efectul acestei inversări este anularea înregistrării eronate sau corectarea ei prin micşorarea soldului.

Exemplu: Presupunem că întreprinderea achiziţionează un lot de marfă în sumă de 1.500 lei. **În mod eronat** operaţia s-a înregistrat prin formula:

1)	„Obiecte de inventar”	=	„Efecte de plată”	1.500

Corectarea se face inversând formula contabilă eronată cu aceeaşi sumă şi scriind ulterior formula corectă, astfel:

2)	„Efecte de plată”	=	„Obiecte de inventar”	1.500

şi **scrierea corectă:**

3)	„Mărfuri”	=	„Furnizori”	1.500

Situaţia se prezintă în conturi astfel:

D	„Obiecte de inventar”	C		
1)	1.500	2)	1.500	
RD	1.500	RC	1.500	
TSD	1.500	TSC	1.500	
		SFD	0	

D	„Efecte de plată”	C		
2)	1.500	1)	1.500	
RD	1.500	RC	1.500	
TSD	1.500	TSC	1.500	
SFC	0			

D	„Mărfuri”	C		
3)	1.500			

D	„Furnizori”	C		
		3)	1.500	

Prin soldul zero obţinut în urma formulei de corectare, la conturile „Obiecte de inventar” şi „Efecte de plată” s-a anulat suma înregistrată eronat.

Stornarea în roşu

Constă în repetarea formulei contabile eronate cu întreaga sumă înscrisă în roşu sau chenar, în cazul erorii de conturi sau cu diferenţa dintre suma eronată (mai mare) şi cea corectă (mai mică) în cazul erorii de sumă.

Culoarea roşie sau înscrierea în chenar are în contabilitate efect de scădere. Dacă eroarea a fost de conturi, după rectificare se scrie formula corectă. Reluând exemplul anterior rezultă:

Înregistrarea eronată:

1)	„Obiecte de inventar”	=	„Efecte de plată”	1.500

Corectarea prin stornare în roşu:

2)	„Obiecte de inventar”	=	„Efecte de plată”	1.500

şi **scrierea formulei corecte:**

3)	„Mărfuri”	=	„Furnizori”	1.600

S-a înscris de această dată o sumă eronată. Corectarea se face prin repetarea formulei cu suma de 100 lei, reprezentând diferenţa între suma eronată şi cea corectă, în roşu:

4)	„Mărfuri”	=	„Furnizori”	100

Situaţia în conturi se prezintă astfel:

D	„Obiecte de inventar”		C
1)	1.500		
2)	1.500		
RD	-	RC	-
TSD	-	TSC	-
		SFD	0

D	„Efecte de plată”		C
		1)	1.500
		2)	1.500
RD	-	RC	-
TSD	-	TSC	-
SFC	0		

D	„Mărfuri”		C
3)	1.600		
4)	100		
RD	1.500	RC	-
TSD	1.500	TSC	-
		SFD	1.500

D	„Furnizori”		C
		3)	1.600
		4)	100
RD	-	RC	1.500
TSD	-	TSC	1.500
SFC	1.500		

După cum se observă, ambele variante de stornare, conduc la corectarea formulelor contabile eronat întocmite. Pentru a nu denatura rulajele conturilor se recomandă stornarea în roşu.

3.4. TEHNICI DE ÎNREGISTRARE ÎN CONTURI A OPERAŢIILOR ECONOMICO-FINANCIARE

Unitatea de observare şi înregistrare a rotaţiei bunurilor economice este operaţia economico- financiară.În raport de fazele circuitului economic parcurs de bunuri, operaţiile economico-financiare se grupează în operaţii privind:

- aprovizionarea;
- producţia;
- desfacerea.

În contabilitate se reflectă în mod distinct şi următoarele operaţii financiare:

- formarea şi repartizarea rezultatului financiar;
- constituirea şi utilizarea fondurilor cu destinaţie specială etc.

Pentru reflectarea operaţiilor economico-financiare cu ajutorul sistemului de conturi se folosesc, de regulă, **două tehnici de înregistrare**:

- **tehnica înregistrării directe**
- **tehnica înregistrării indirecte.**

În cazul folosirii **tehnicii directe** există o identitate între mişcarea reală economică sau financiară şi oglindirea ei în conturile corespondente, pe baza dublei înregistrări. **De exemplu**, întreprinderea achiziţionează, cu plata imediată, un lot de marfă în valoare de 3.000 lei.

Operaţia generează:

- +A, creşte valoarea mărfurilor din patrimoniu; contul „Mărfuri" de activ cu plus activ se debitează;
- -A, scade numerarul din casierie; contul „Casa în lei" de activ cu minus activ se creditează.

Formula contabilă este:

„Mărfuri"	=	„Casa în lei"	3.000

Tehnica înregistrării indirecte constă în folosirea unui număr mai mare de conturi decât cel implicat de mişcarea economică sau financiară.

De exemplu, presupunem că întreprinderea vinde lotul de marfă achiziţionat, cu încasare imediată, la un preţ de vânzare de 4.000 lei.

Tehnica înregistrării directe ar conduce la formula contabilă:

„Casa în lei"	=	„Mărfuri"	3.000

şi ulterior, înregistrarea rezultatului din vânzare:

„Casa în lei"	=	„Profit sau pierdere"	1.000

În acest fel nu se evidenţiează veniturile din vânzarea mărfurilor şi nici cheltuielile aferente lor.De aceea se apelează la tehnica înregistrării desfăşurate care presupune: **Înregistrarea vânzării mărfurilor** cu încasare imediată, operaţie care determină:

- +A, creşte numerarul în casierie; contul „Casa în lei" de activ, cu plus de activ se debitează;
- +P, cresc veniturile din vânzare; contul „Venituri din vânzarea mărfurilor" de pasiv,cu plus de pasiv se creditează.

„Casa în lei"	=	„Venituri din vânzarea mărfurilor" 4.000

- **Înregistrarea descărcării gestiunii** pentru marfa vândută:

- -A, scade valoarea mărfii din patrimoniu; contul „Mărfuri" de activ, cu minus de activ se creditează;
- +A, cresc cheltuielile cu marfa; contul „Cheltuieli privind mărfurile" de activ, cu plus de activ se debitează.

„Cheltuieli privind mărfurile"	=	„Mărfuri" 3.000

- **Încorporarea veniturilor** în profit:

- -P, scad veniturile; contul „Venituri din vânzarea mărfurilor" de pasiv, cu minus de pasiv se debitează;
- +P, creşte profitul; contul „Profit sau pierdere" de pasiv, cu plus de pasiv se creditează.

„Venituri din vânzarea mărfurilor"	=	„Profit sau pierdere" 4.000

- **Repartizarea cheltuielilor** asupra rezultatului:

- -A, scad cheltuielile; contul „Cheltuieli cu mărfurile" de activ, cu minus de activ se creditează;
- -P, scade profitul; contul „Profit sau pierdere" de pasiv, cu minus de pasiv, se debitează.

„Profit sau pierdere"	=	„Cheltuieli cu mărfurile" 3.000

În urma acestei operaţii, contul „Profit şi pierdere" prezintă un sold creditor de 1.000 lei, care semnifica profitul obtinut in urma comercializării mărfurilor.

D	„Profit sau pierdere"		C
	3.000		4.000
RD	3.000	RC	4.000
SFC	1.000		

Tehnica înregistrării desfăşurate se utilizează în special pentru a evidenţia cheltuielile, veniturile şi rezultatul exerciţiului.

Întrebări recapitulative şi aplicaţii

1. Cum se determină starea finală a unui element "i"?
2. Definiţi contul şi arătaţi necesitatea lui.
3. Arătaţi diferenţele dintre bilanţ şi cont.
4. Enumeraţi elementele contului şi caracterizaţi fiecare element.
5. Explicaţi legătura dintre bilanţ şi cont.
6. Expuneţi regulile de funcţionare ale conturilor şi însoţiţi-le de exemple.
7. Ce întelegeţi prin conturi bifuncţionale ? Exemplificaţi.
8. Explicaţi tratarea informaţiilor contabile, simpla şi dubla înregistrare, precum şi tehnica înregistrării operaţiunilor economico-financiare.
9. Ce întelegeţi prin analiză contabilă şi care sunt etapele ei. Exemplificaţi.
10. Definiţi formula contabilă şi clasificaţi-o.

11. Înregistraţi cronologic şi sistematic următoarele operaţiuni economico-financiare, plecând de la următoarea situaţie iniţială: Disponibilităţi la bancă 10.000 lei; Capital social vărsat 4.000 lei; Credite pe termen scurt 6.000 lei.
    a) aprovizionare cu materiale în valoare de 1.000 lei;
    b) plata datoriei faţă de furnizori prin virament;
    c) eliberarea în consum a unor materiale în valoare de 300 lei;
    d) înregistrarea salariilor datorate personalului 5.000 lei;
    e) facturarea unei lucrări de reparaţii în valoare de 7.500 lei;
    f) achiziţionarea unui utilaj în valoare de 20.000 lei;
    g) înregistrarea amortizării utilajului 500 lei.

12. O societate cumpără mărfuri în valoare de 1.500 lei. Cumpărarea se înregistrează în contabilitate:
    Mărfuri = Furnizori 2.000 lei
    Corectaţi eroarea.

13. O societate înregistrează impozitul pe salarii reţinut angajaţilor în valoare de 400 lei, astfel:
    Cheltuieli cu impozit pe salarii = Impozit pe salarii 400 lei
    Corectaţi eroarea.

Răspunsurile la întrebările recapitulative şi aplicaţii se vor insera în caietul de lucrări aplicative şi se vor trimite pe adresa de email a tutorelui desemnat pentru această disciplină.

3.5. SISTEMUL DE CONTURI. CLASIFICAREA CONTURILOR

Dubla înregistrare, iar pe acestă bază corespondenţa dintre conturi, determină încadrarea tuturor conturilor într-un ansamblu cunoscut sub denumirea de sistem al conturilor. Dacă fiecare cont constituie un instrument de evidenţă şi calculaţie individuală a mijloacelor, surselor, cheltuielilor şi veniturilor, sistemul de conturi asigură o caracterizare globală, de ansamblu, a patrimoniului unei întreprinderi[4].
În vederea studierii sistemului de conturi, se procedează la clasificarea conturilor, ca elemente componente ale acestuia. În acest fel se realizează o ordine în varietatea de conturi. Acestea se împart într-un număr redus de clase si grupe, ceea ce permite studierea cu uşurinţă a conţinutului şi funcţiunii lor contabile. Dacă se cunosc particularităţile fiecărei grupe sau subgrupe de conturi se poate obţine o imagine asupra tuturor conturilor din grupa sau subgrupa luată în consideraţie.

Clasificarea conturilor face posibilă înţelegerea structurii planului de conturi şi a schemei de bilanţ.Pentru **clasificarea conturilor** se pot folosi următoarele **criterii:**

- conţinutul economic;
- funcţia economică;
- funcţia contabilă;
- sfera de cuprindere.

Fiecare cont are un conţinut economico-financiar determinat de natura elementului a cărui stare şi mişcare o evidenţiază. Din acest punct de vedere, conturile, prin conţinutul lor, pot reflecta un mijloc economic ca element de activ, o sursă de finanţare ca element de pasiv, o cheltuială, un venit sau un element aparţinând altui patrimoniu.

Funcţia conturilor şi sfera de cuprindere a conturilor sunt condiţionate la rândul lor de conţinutul economico-financiar.

1) După conţinutul economico-financiar se disting:

- **conturi de mijloace economice**, structurate în:
  - conturi de imobilizări:
    - ⇒ necorporale;
    - ⇒ corporale;
    - ⇒ financiare.
  - conturi de active circulante:
    - ⇒ stocuri;
    - ⇒ creanţe;
    - ⇒ trezorerie.
- **conturi de surse de finanţare:**
  - conturi de surse proprii;
  - conturi de surse străine.

[4]M. Ristea – „Noul sistem contabil din România”, Ed. Cartimex, Bucureşti, 1994

- **conturi de cheltuieli**;

- **conturi de venituri**;

- **conturi speciale**.

2) După funcţia contabilă, determinată de conţinutul economico-financiar, conturile se împart în:

- **conturi monofuncţionale:**

  - de activ;
  - de pasiv.

- **conturi bifuncţionale:**

3) După funcţia economică, distingem:

- conturi de control gestionar – conturile de stocuri;
- conturi de regularizare sau rectificare:

  - conturi de amortizări şi provizioane;
  - conturi de cheltuieli şi venituri în avans;
  - conturi de repartizare a profitului.

4) După sfera de cuprindere, conturile pot fi:

- sintetice;
- analitice.

Conturile sintetice reflectă existenţa şi mişcarea elementelor patrimoniale în unitatea lor. Ele reflectă într-o formă grupată diferite categorii de mijloace sau surse de finanţare. Astfel, contul „Mărfuri" reflectă toate categoriile de mărfuri din întreprindere: alimentare, nealimentare (textile, încălţăminte, metalo-chimice, mobilă, etc.), în depozite, unităţi cu amănuntul, de alimentaţie publică, etc. Conturile sintetice se utilizează din necesitatea generalizării informaţiilor privind existenţa şi mişcarea elementelor patrimoniale. Aceasta se reflectă în etalon monetar. Soldurile finale ale conturilor sintetice apar într-o formă sintetizată şi generalizată ca posturi de activ şi pasiv ale bilanţului contabil.

Conturile analitice sunt folosite pentru urmărirea părţilor componente ale elementelor înregistrate în conturile sintetice. Ele reflectă elemente individualizate după anumite caracteristici şi sunt dezvoltătoare ale conturilor sintetice.Gradul de detaliere al conturilor sintetice în analitice depinde de:

- complexitatea şi diversitatea activităţii întreprinderii;
- gradul de generalizare a mijloacelor şi surselor;
- cerinţele conducerii operative şi analizei activităţii întreprinderii;
- controlul integrităţii patrimoniului;
- dotarea cu tehnică de calcul şi programe informatice.

Conturile analitice au un conţinut şi o funcţie contabilă identice cu contul sintetic la care se referă. Ca urmare se pot stabili anumite **corelaţii între conturile analitice şi contul sintetic**, şi anume:

- totalul soldurilor iniţiale ale conturilor analitice este egal cu soldul iniţial al contului sintetic;
- totalul rulajelor debitoare, respectiv creditoare ale conturilor analitice este egal cu rulajul debitor, respectiv creditor al contului sintetic;
- totalul sumelor debitoare, respectiv creditoare ale conturilor analitice este egal cu total sume debitoare, respectiv creditoare ale contului sintetic;
- totalul soldurilor finale ale conturilor analitice este egal cu soldul final al contului sintetic.

În cazul conturilor bifuncţionale, la prima şi ultima corelaţie se ţine seama de felul soldurilor conturilor analitice, astfel că suma algebrică a soldurilor (iniţiale, finale) conturilor analitice este egală cu soldul (iniţial, final) al contului sintetic. În conturile analitice, înregistrările se pot face în etalon valoric şi uneori cantitativ (în cazul stocurilor). Astfel, se poate stabili integritatea acestor elemente patrimoniale precum şi răspunderea materială a persoanelor care le gestionează.

3.6 PLANUL DE CONTURI GENERAL

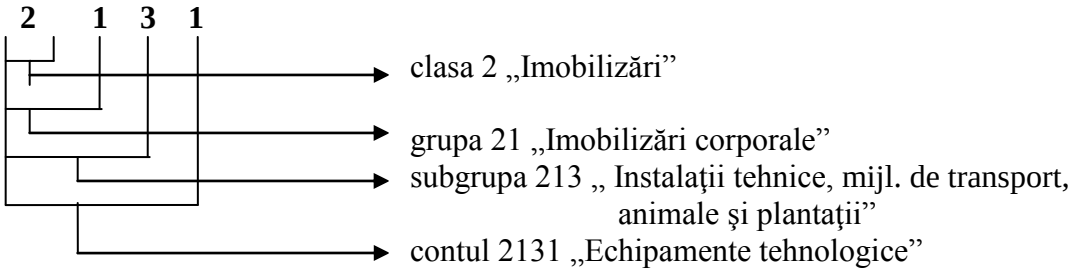
Planul de conturi este un model normativ privind clasificarea şi codificarea conturilor. El reprezintă un tablou al sistemului de conturi în cadrul căruia fiecare cont desemnat printr-o denumire şi simbol cifric, este încadrat într-o anumită grupă şi clasă în raport de o anumită caracteristică de grupare. Această caracteristică o formează conţinutul economic al conturilor.

Structura planului de conturi este grefată pe schema de **clasificare a conturilor în raport cu conţinutul lor economic.**

Simbolizarea conturilor s-a realizat în sistem zecimal, întemeiat pe împărţirea conturilor în clase, grupe, subgrupe, fiecare diviziune fiind simbolizată în ordine de la 0 la 9, de la 00 la 99 ş.a.m.d. Astfel, conturile sintetice sunt grupate în zece clase simbolizate de la 0 la 9; fiecare clasă cuprinde zece grupe simbolizate de la 00 la 99, fiecare grupă zece subgrupe simbolizate de la 000 la 999, iar fiecare subgrupă zece conturi simbolizate de la 0000 la 9999.

Prima cifră din simbol desemnează clasa din care face parte contul, primele două cifre – grupa, primele trei cifre – subgrupa sau contul divizionar, iar cele patru cifre contul subdivizionar.

De exemplu, contul 2131 „Echipamente tehnologice” are următoarea semnificaţie:


2 1 3 1
clasa 2 „Imobilizări”
grupa 21 „Imobilizări corporale”
subgrupa 213 „ Instalaţii tehnice, mijl. de transport, animale şi plantaţii”
contul 2131 „Echipamente tehnologice”

Întreprinderile mici folosesc conturi divizionare al căror simbol cuprinde trei cifre, iar întreprinderile mari şi mijlocii conturi subdivizionare care au în alcătuirea simbolului patru cifre.

În planul de conturi sunt lăsate locuri libere pentru a fi completate ulterior, în funcţie de obiectivele urmărite şi particularităţile ce pot apărea.

Conturile de bilanţ au menirea de a permite prin soldul lor stabilirea structurii bilanţiere.

Conturile speciale oglindesc operaţii economice sau financiare care nu aduc modificări structurii şi volumului propriului patrimoniu; nu exprimă cheltuieli şi venituri care să influenţeze rezultatele activităţii întreprinderii. Ca urmare, nu se cuprind în bilanţ.

Conturile de gestiune internă dau posibilitatea stabilirii costurilor pe purtătorii de costuri: produse, comandă, fază de fabricaţtie, unitate operativă, centru de profit/costuri.

Rezultă că în planul de conturi sunt cuprinse următoarele **clase de conturi:**

- Clasa 1 – Conturi de capitaluri;
- Clasa 2 – Conturi de imobilizări;
- Clasa 3 – Conturi de stocuri;
- Clasa 4 – Conturi de terţi;
- Clasa 5 – Conturi de trezorerie;
- Clasa 6 – Conturi de cheltuieli;
- Clasa 7 – Conturi de venituri;
- Clasa 8 – Conturi speciale;
- Clasa 9 – Conturi de gestiune internă.

Întrebări recapitulative

1. Explicaţi de ce considerăm încadrarea conturilor într-un sistem al conturilor.

2. Clasificaţi conturile după:
   a) conţinutul lor economic
   b) sfera de cuprindere
   c) funcţia economică
   d) funcţia contabilă

3. Specificaţi funcţia contabilă a următoarelor conturi: Clădiri, Capital social, Rezerve, Debitori, Furnizori, Furnizori-debitori, Clienţi-creditori, TVA de recuperat, Impozit pe profit plătit în plus, Creditori.

4. Definiţi planul de conturi general.

5. Enumeraţi clasele de conturi.

Răspunsurile la întrebările aplicative se vor insera în caietul de lucrări aplicative.

3.7. BALANŢA CONTURILOR

Reprezintă un procedeu specific metodei contabilităţii care verifică exactitatea înregistrării operaţiilor economico-financiare în conturi, în scopul asigurării echilibrului între mijloace şi surse, determinat de dubla reprezentare a patrimoniului.

Capacitatea de verificare a balanţei este asigurată de principiul dublei înregistrări, iar pe această bază de egalitatea dintre debitul şi creditul conturilor.

Balanţa se întocmeşte lunar şi cuprinde toate conturile folosite de entitate.

Rezultă că funcţia de bază a balanţei este cea de control a înregistrărilor contabile prin intermediul dublei înregistrări. Balanţa constituie şi un instrument de analiză a activităţii economico-financiare, în sensul că oferă informaţii de ansamblu asupra volumului modificărilor din patrimoniu.

Balanţa este o punte de legătură între cont şi bilanţ. La deschiderea exerciţiului, ea face trecerea de la bilanţ la cont iar la închiderea exerciţiului de la cont la bilanţ (soldurile conturilor se trec din balanţă în bilanţ). Se asigură astfel corelaţia dintre dubla înregistrare şi dubla reprezentare.

În cazul în care în balanţă nu există egalitatea dintre debitul şi creditul conturilor (solduri D şi C, rulaje D şi C, total sume D şi C) **s-au produs erori cu prilejul înregistrărilor efectuate, dintre care se amintesc**:

- omiterea unei sume din debitul sau creditul unui cont;
- înscrierea eronată a unei sume în debitul sau creditul unui cont;
- stabilirea eronată a rulajelor, totalului sumelor sau soldurilor.

Cu ajutorul balanţei nu se pot scoate în evidenţă erori ca:

- omiterea completă a înregistrării unei operaţii economico-financiare;
- înregistrarea eronată a unei sume în ambele conturi corespondente;
- înregistrarea unei sume în alte conturi decât cele corespunzătoare naturii economice a operaţiei.

Tipurile balanţei de verificare

Clasificarea balanţei de verificare se poate face după:

natura conturilor pe care le cuprinde:

⇒ balanţa conturilor sintetice (generală) sau
⇒ balanţa conturilor analitice;

- **numărul de egalităţi** ce se stabilesc prin însumarea coloanelor pe care le cuprinde.

Balanţa conturilor sintetice, denumită şi balanţă generală, cuprinde toate conturile sintetice utilizate de entitate.

Balanţa conturilor analitice se întemeiază pe corelaţiile cu privire la solduri, rulaje şi total sume ce intervin între contul sintetic şi analiticele sale.

După numărul de coloane pe care le cuprinde distingem:

- **balanţă cu o singură egalitate**, care poate fi:
  - ⇒ balanţă de sume, cuprinzând două coloane, Total sume debitoare şi Total sume creditoare, egale între ele;
  - ⇒ balanţa de solduri, care cuprinde tot două coloane, Total solduri finale debitoare şi Total solduri finale creditoare, egale între ele;

- **balanţa cu două serii de egalităţi**, care rezultă din compunerea celor două balanţe, de sume şi de solduri; are, deci, patru coloane egale între ele două câte două;
- **balanţa cu trei serii de egalităţi**, având şase coloane egale între ele două câte două: Total solduri iniţiale debitoare = Total solduri iniţiale creditoare, Total rulaje debitoare = Total rulaje creditoare, Total solduri finale debitoare = Total solduri finale creditoare;
- **balanţa cu patru serii de egalităţi**, care cuprinde opt coloane, egale între ele două câte două: Total sume precedente debitoare = Total sume precedente creditoare, Total rulaje debitoare = Total rulaje creditoare, Total sume debitoare = Total sume creditoare, Total solduri finale debitoare = Total solduri finale creditoare;

- balanţă şah, care se prezintă sub forma tablei de şah, corespondenţa dintre conturi stabilindu-se la întretăierea liniilor cu coloanele;

<u>Metodologia de întocmire a balanţei</u>

Pentru a întocmi balanţa de verificare se trece succesiv prin următoarele etape:

- înregistrarea operaţiilor economico-financiare în ordine cronologică (rezultând Jurnalul de înregistrare sau Registrul Jurnal) şi sistematică (trecerea sumelor din formulele contabile în conturi);
- totalizarea sumelor din debitul şi creditul fiecărui cont (rulaje, total sume) şi calculul soldurilor finale;
- trecerea datelor din conturi (fişe sintetice şah sau Cartea Mare) în balanţa de verificare;
- se adună apoi balanţa pe coloane, iar totalurile stabilite în cadrul fiecărei perechi de coloane trebuie să fie egale între ele (Debit = Credit). Dacă două sau mai multe coloane nu sunt egale între ele înseamnă că s-au produs erori de înregistrare. Pentru descoperirea lor se procedează la verificare, în ordinea inversă etapelor de întocmire a balanţei, etapă cu etapă, până la descoperirea erorii. Dacă nu se descoperă eroarea până la ultima etapă de înregistrare a operaţiilor economico-financiare în ordine cronologică şi sistematică, se procedează la o verificare prin punctaj, document cu document. Cu această ocazie se pot descoperi şi erorile pe care altfel balanţa nu le pune în evidenţă.

Exemplu: Presupunem că la începutul lunii martie „N" situaţia în conturi este:

1012	„Capital social"	500.000 lei;
106	„Rezerve"	30.000 lei;
212	„Construcţii"	350.000 lei;
371	„Mărfuri"	400.000 lei;
401	„Furnizori"	250.000 lei;

4111	„Clienţi”	300.000 lei;
5121	„Conturi la bănci în lei”	250.000 lei;
5191	„Credite pe termen scurt”	620.000 lei;
5311	„Casa în lei”	100.000 lei.

În cursul lunii martie „N” au loc operaţiile:

1) Se vinde întregul lot de mărfuri cu încasare ulterioară preţ de vânzare de 550.000 lei;
2) Se încasează creanţa clienţi în sumă de 700.000 lei, prin virament;
3) Se primeşte factura de 40.000 lei de la proprietar, pentru chiria datorată aferentă spaţiilor închiriate;
4) Se înregistrează salariile datorate personalului 70.000 lei;
5) Se rambursează creditul pe termen scurt ;
6) Se închide exerciţiul prin încorporarea veniturilor în profit şi decontarea cheltuielilor asupra rezultatului;
7) Se constituie o rezervă din profit 1.200 lei;

Se cere: înregistrarea operaţiilor în ordine cronologică şi sistematică, închiderea conturilor şi întocmirea balanţei de verificare.

Rezolvare:

1a) Vânzare de mărfuri cu încasare ulterioară:

„Clienţi”	„Venituri din vânzarea mărfurilor”
↓	↓
+A	+P
↓	↓
D	C

”Clienţi”	4111	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor”	550.000

1b) Descărcarea gestiunii pentru marfa vândută;

„Mărfuri”	„Cheltuieli pv mărfurile”
↓	↓
-A	+A
↓	↓
C	D

”Cheltuieli pv mărfurile”	607	=	371	„Mărfuri”	400.000

2) Încasarea creanţelor clienţi prin virament:

„Clienţi”	„Conturi la bănci în lei”
↓	↓
-A	+A
↓	↓
C	D

” Conturi la bănci în lei”	5121	=	4111	„Clienţi”	700.000

3) Înregistrarea chiriei pentru spaţiile închiriate:

„Cheltuieli cu chirii”	„Furnizori”
↓	↓
+A	+P
↓	↓
D	C

”Cheltuieli cu chirii”	612	=	401 „Furnizori”	40.000

4) Înregistrarea salariilor datorate personalului:

„Cheltuieli privind salariile”	“Personal salarii datorate”
↓	↓
+A	+P
↓	↓
D	C

”Cheltuieli pv salariile”	641	=	421 „Personal - salarii datorate”	70.000

5) Restituirea creditului pe termen scurt:

„Credite pe termen scurt”	„Conturi la bănci în lei”
↓	↓
-P	-A
↓	↓
D	C

”Credite pe termen scurt”	5191	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	620.000

6) Încorporarea veniturilor în profit:

„Profit şi pierdere”	„Venituri din vânzarea mărfurilor”
↓	↓
+P	-P
↓	↓
C	D

„Venituri din vânzarea mărfurilor”	707	=	121 „Profit şi pierdere”	550.000

7) Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului:

„Cheltuieli cu chirii” „Cheltuieli cu marfa” „Cheltuieli cu salarii” „Profit şi pierdere” ”

↓	↓	↓	↓
-A	-A	-A	-P
↓	↓	↓	↓
C	C	C	C

„Profit sau pierdere”	121	=	%	510.000
			607 ”Cheltuieli cu marfa”	400.000
			612 „Cheltuieli cu chirii”	40.000
			641 „Cheltuieli cu salarii”	70.000

8) Constituirea rezervei din profit:

„Repartizarea profitului”	„Rezerve”
↓	↓
-P	+P
↓	↓
D	C

”Repartizarea profitului”	129	=	106 „Rezerve”	1.200	

Situaţia în conturi se prezintă astfel:

D 1012”Capital social” C		D 106„Rezerve” C		D 121”Profit sau pierdere” C	
	Si 500.000		Si 30.000 8) 1.200	7) 510.000	6) 550.000
RD - TSD -	RC - TSC 500.000	RD - TSD -	RC 1.200 TSC 31.200	RD 510.000 TSD 510.000	RC 550.000 TSC 550.000
SFC 500000		SfC 31.200		SfC 40.000	

D 129”Repartizarea profitului ” C		D 212”Construcţii ” C		D 371”Mărfuri” C	
8) 1.200		Si 350.000		Si 400.000	1b) 400.000
RD 1.200 TSD 1.200	RC - TSC -	RD 350.000 TSD350.000	RC - TSC -	RD - TSD 400.000	RC 400.000 TSC 400.000
	SFD 1.200		SFD350.000		

D 401”Furnizori” C		D 4111„Clienţi” C		D 421”Personal salarii datorate” C	
	Si 250.000 3) 40.000	Si 300.000 1a) 550.000	2) 700.000		4) 70.000
RD - TSD -	RC 40.000 TSC 290.000	RD 550.000 TSD850.000	RC 700.000 TSC700.000	RD - TSD -	RC 70.000 TSC 70.000
SfC 290.000			SFD150.000	SFC 70.000	

D5121Conturi la bănci C		D 5191 „Cr bc.TS” C		D 5311 ”Casa in lei” C	
Si 250.000 2) 700.000	5) 620.000	5) 620.000	Si 620.000	SI 100.000	
RD 700.000 TSD950.000	RC 620.000 TSC 620.000	RD 620.000 TSD620.000	RC - TSC620.000	RD - TSD 100.000	RC - TSC -
	SFD 330.000				SFD 100.000

D 607 ”Cheltuieli pv mărfurile” C		D 612 ”Cheltuieli cu chiriile” C		D 641 ”Cheltuieli cu salarii” C	
1b) 400.000	400.000	3) 40.000	40.000	4) 70.000	70.000
RD 400.000 TSD400.000	RC 400.000 TSC 400.000	RD 40.000 TSD 40.000	RC 40.000 TSC 40.000	RD 70.000 TSD 70.000	RC 70.000 TSC 70.000

D 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor C			
6)	550.000	1a)	550.000
RD	550.000	RC	550.000
TSD	550.000	TSC	550.000

Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi:

Simbol cont	Denumire cont	Total sume precedente		Rulaje		Total sume curente		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
1012	Capital social	-	500.000	-	-	-	500.000	-	500.000
106	Rezerve	-	30.000	-	1.200	-	31.200	-	31.200
121	Profit-pierdere	-	-	510.000	550.000	510.000	550.000	-	40.000
129	Repart profit	-	-	1.200	-	1.200	-	1.200	-
212	Construcţii	350.000	-	-	-	350.000	-	350.000	-
371	Mărfuri	400.000	-	-	400.000	400.000	400.000	-	-
401	Furnizori	-	250.000	-	40.000	-	290.000	-	290.000
4111	Clienţi	300.000	-	550.000	700.000	850.000	700.000	150.000	-
421	Psal datorate	-	-	-	70.000	-	70.000	-	70.000
5121	Ct la bănci	250.000	-	700.000	620.000	950.000	620.000	330.000	-
5191	Credite tr scurt	-	620.000	620.000	-	620.000	620.000	-	-
5311	Casa in lei	100.000	-	-	-	100.000	-	100.000	-
607	Chelt. marfa	-	-	400.000	400.000	400.000	400.000	-	-
612	Chelt chirii	-	-	40.000	40.000	40.000	40.000	-	-
641	Chelt salarii	-	-	70.000	70.000	70.000	70.000	-	-
707	Venit vz mf	-	-	550.000	550.000	550.000	550.000	-	-
Total		1400000	1400000	3441200	3441200	4841200	4841200	931200	931200

Întrebări recapitulative şi aplicaţii

1. Definiţi balanţa conturilor.
2. Arătaţi funcţiile balanţei de verificare.
3. Enumeraţi tipurile de erori care:
   - pot fi descoperite cu ajutorul balanţei;
   - nu pot fi descoperite cu ajutorul balanţei.
4. Clasificaţi balanţa de verificare şi arătaţi caracteristicile fiecărui tip de balanţă.
5. Expuneţi metodologia de întocmire a balanţei.

Răspunsurile la întrebările aplicative se vor insera în caietul de lucrări aplicative.

Lucrare de verificare

A. Înregistraţi cronologic şi si stematic următoarele operaţiuni economico-financiare efectuate in luna mai N şi întocmiţi balanţa cu trei serii de egalităţi:

   a) acţionarii subscriu la capitalul social 6.000 lei;
   b) se primeşte aportul la capital în conturile bancare ale societăţii;
   c) se primeşte un credit pe termen scurt 20.000 lei;
   d) se achiziţionează un calculator în valoare de 3.000 lei; se achită datoria prin virament;
   e) se ridică numerar din bancă 1.000 lei.

B. Înregistraţi cronologic şi sistematic următoarele operaţiuni efectuate in luna iunie N şi întocmiţi balanţa cu 4 serii de egalităţi:

   i. se achiziţionează un lot de mărfuri în valoare de 4.500 lei;
   ii. se vinde întregul lot de mărfuri la un preţ de vânzare 6.000 lei; se descarcă gestiunea pentru marfa vânduta;
   iii. se încasează creanţa clienţi, prin virament;
   iv. se restituie o rată de 2.000 lei din creditul pe termen scurt şi se achită dobanda de 200 lei.

Răspunsurile la întrebările aplicative se vor insera în caietul de lucrări aplicative si se vor trimite pe adresa de email a tutorelui desemnat pentru această disciplină.

Unitatea de Învăţare Nr. 4

DOCUMENTE CONTABILE

Cuprins **Pagina**

Obiectivele Unităţii de Învaţare Nr. 4 108
4.1 Definirea, funcţiile şi clasificarea documentelor contabile 109
4.2 Documente justificative: conţinut, întocmire, prelucrare şi verificare 111
4.3 Registre contabile: conţinut, completare şi gestionare 113
4.4 Documente de sinteză şi raportare financiar-contabilă 122
Întrebări recapitulative la Unitatea de Învaţare Nr. 4 123

OBIECTIVELE unităţii de invăţare nr. 4

Principalele obiective ale unităţii de invăţare Nr. 4 sunt:

- cunoasterea rolului şi necesităţii documentelor contabile
- familiarizarea cu tipurile de documente contabile
- înţelegerea metodologiei de întocmire, verificare, prelucrare, înregistrare şi păstrare a documentelor contabile
- formarea de abilităţi în completarea / citirea unui document
- înţelegerea circuitului documentelor contabile

4.1 DEFINIREA, FUNCŢIILE ŞI CLASIFICAREA DOCUMENTELOR CONTABILE

Documentele sunt acte scrise în care se consemnează letric şi cifric, în etalon natural, bănesc sau de muncă, de regulă în momentul şi la locul înfăptuirii lor, operaţiile economico-financiare precum şi evenimentele determinate de necesităţi organizatorice şi administrative (de exemplu, actele care se cer pentru încadrarea salariaţilor, contracte, etc.).

Din structura sistemului de documente, documentele de evidenţă reprezintă unul din elementele componente ale metodei contabilităţii, în sensul că înregistrarea operaţiilor economice în conturi nu este posibilă decât după consemnarea prealabilă a acestora în documente, corespunzător naturii operaţiilor respective. Pentru că documentele cuprinse în sfera metodei contabilităţii fundamentează înregistrările contabile, ele sunt denumite **documente justificative**.

Funcţiile documentelor justificative sunt:

- de justificare a înfăptuirii operaţiilor consemnate;
- informativă;
- de control;
- juridică.

a) Documentele sunt acte justificative deoarece prin datele pe care le conţin fac dovada înfăptuirii operaţiilor consemnate.

b) Ele au o funcţie informativă întrucât datele conţinute de documente constituie izvorul informaţiilor operative, contabile şi statistice.

Constituind baza înregistrării în contabilitate, au o influenţă nemijlocită asupra exactităţii datelor contabile, asupra organizării contabilităţii şi operativităţii obţinerii informaţiilor contabile.

c) Documentele de evidenţă îndeplinesc un rol deosebit în exercitarea controlului economic şi financiar, pentru apărarea integrităţii patrimoniului. Ele servesc ca mijloc de constatare a cheltuielilor care nu au o bază legală, a cazurilor de risipă, a lipsurilor şi sustragerilor, pentru stabilirea răspunderii materiale a persoanelor vinovate.

Documentele au o importanţă deosebită în urmărirea gestionării corecte a bunurilor economice, în descoperirea şi mobilizarea rezervelor interne, in respectarea disciplinei financiare şi contractuale.

d) Caracterul lor de acte justificative conferă documentelor de evidenţă o **funcţie juridică**. În caz de litigiu, sunt folosite ca mijloace de probă în justiţie, pentru stabilirea adevărului.

Ca o consecinţă a diversităţii şi varietăţii documentelor contabile apare necesitatea clasificării lor. Aceasta se face după următoarele criterii:

- în raport de modul de întocmire;
- natura operaţiei la care se referă;
- locul întocmirii şi circulaţiei lor;
- caracterul şi funcţia pe care o îndeplinesc;
- regimul de tipărire şi utilizare.

În raport de modul de întocmire, documentele justificative se grupează în două categorii: **primare şi centralizatoare**.

Documentele primare consemnează operaţiile economico-financiare în momentul şi la locul producerii lor. Exemplu: factura pentru vânzarea de bunuri, bonul de consum materiale, etc.

Totalitatea formularelor în care se înregistrează pentru prima dată operaţiile economice şi financiare formează documentaţia primară.

Documentele centralizatoare se întocmesc pe baza documentelor primare în scopul grupării şi cumulării operaţiilor de acelaşi fel, dintr-o anumită perioadă. Exemplu: Centralizatorul bonurilor de consum, Recapitulaţia mărfurilor şi ambalajelor intrate în ziua de _____, etc.

După natura operaţiilor la care se referă, documentele se împart în:

- *documente privind imobilizările corporale* (mijloacele fixe): Proces-verbal de recepţie, Bon de mişcare a mijloacelor fixe, Proces-verbal de casare, Fişa mijlocului fix, Registrul numerelor de inventar;
- *documente privind materialele*: Nota de recepţie şi constatare de diferenţe, Bon de consum materiale;
- *documente privind mijloacele băneşti şi decontările*: Chitanţa, Dispoziţia de plată sau încasare, Ordin de plată;
- *documente privind salariile* şi alte drepturi ale angajaţilor: Lista de avans chenzinal, Stat de salarii, Lista de concedii, etc.;
- *documente privind calculul costului efectiv al producţiei*: Fişa de postcalcul.

După locul întocmirii şi circulaţiei, documentele pot fi:

1) documente interne;
2) documente externe.

Documentele interne se întocmesc în entitatea economico-socială şi consemnează operaţii economice cu privire la activitatea acesteia. Unele din aceste documente rămân în cadrul unităţii (Stat de salarii, Bon de consum materiale), altele circulă în afara ei (Ordin de plată).

Documentele externe se întocmesc de către alte unităţi, dar circulă în cadrul entităţii primitoare (Factura la aprovizionarea de bunuri).

După caracterul şi funcţia pe care o îndeplinesc se disting:

- documente de dispoziţie;
- documente justificative;
- documente mixte.

Documentele de dispoziţie sunt acelea prin care se transmite ordinul de a se executa o operaţie economică, precum şi indicaţiile necesare pentru efectuarea ei (Dispoziţia de încasare/plată către casier, Dispoziţia de livrare). Nu toate atestă executarea operaţiei (Dispoziţia de livrare) şi, ca urmare, acestea nu se pot utiliza pentru înregistrări în contabilitate.

Documentele justificative conţin dovada executării unei operaţii. De aceea pot fi denumite şi documente de execuţie (Nota de recepţie şi constatare de diferenţe). Servesc ca bază pentru înregistrarea operaţiilor economico-financiare în contabilitate.

Documentele mixte îndeplinesc funcţiile documentelor de dispoziţie şi justificative. Ele cuprind dispoziţia de executare a operaţiilor şi fac dovada înfăptuirii lor (Bonul de consum materiale, care după eliberarea materialelor se semnează de gestionar şi cel care primeşte materialele, făcând dovada efectuării operaţiei).

După regimul de tipărire şi utilizare se disting:

- documente cu regim special;
- documente fără regim special.
- documente tipizate;
- documente netipizate

Documentele tipizate au completate incă din faza de tipărire, date cu caracter general.

Documentele netipizate se concep in interiorul întreprinderii, în funcţie de necesităţile concrete.

Documentele cu regim special sunt acelea pentru care există dispoziţii legale cu precizări exprese privind modul de completare, circulaţie şi păstrare (Chitanţa, CEC-ul, etc.)

Documentele fără regim special nu sunt înseriate şi numerotate, dar există reglementări cu privire la completarea, circulaţia si păstrarea lor.

4.2 DOCUMENTE JUSTIFICATIVE:CONŢINUT, ÎNTOCMIRE, PRELUCRARE ŞI VERIFICARE

Documentele justificative cuprind, de regulă, următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea şi sediul entităţii economice care întocmeşte documentul;
- numărul documentului şi data întocmirii lui;
- menţionarea părţilor care participă la efectuarea operaţiei (dacă este cazul);
- informaţiile cantitative şi valorice cu privire la operaţia efectuată;

- numele, prenumele şi semnăturile persoanelor care au întocmit, avizat şi aprobat documentul;
- alte elemente care asigură consemnarea completă a operaţiei.

Elementele de conţinut ale documentelor pot fi repartizate în câmpul formularului astfel:

- în scară, sub formă de chestionar (Proces-verbal de recepţie a mijloacelor fixe);
- sub formă de tabel (Stat de salarii);
- grupate pe zone ale formularului (Factura, Nota de recepţie şi constatare de diferenţe).

Documentele se întocmesc la locul de muncă în cadrul căruia se produce operaţia economică sau care participă la înfăptuirea ei.

Înscrierea datelor în documentele justificative se face manual (cu cerneală, pastă albastră sau creion chimic) sau cu mijloace de prelucrare automată, astfel încât acestea să fie lizibile, nefiind admise ştersături, corecturi sau alte asemenea procedee, precum şi lăsarea de spaţii libere între operaţiile înscrise în acestea.

Urmează **verificarea documentelor** sub aspectul formei, calculului aritmetic şi fondului.

Sub aspectul formei se verifică *înscrierea tuturor datelor* şi *semnăturilor* cerute de document.

Verificarea din punct de vedere *al calculului* aritmetic necesită refacerea tuturor calculelor presupuse de întocmirea documentului.

Din punct de vedere al fondului se verifică *legalitatea* (dacă operaţia economico-financiară este permisă de legislaţia în vigoare**)**, *realitatea* (dacă operaţia s-a înfăptuit conform datelor înscrise în document), *oportunitatea* (dacă este bine ca operaţia să se producă în acel moment sau la o altă dată – de exemplu, angajăm o reparaţie capitală la un utilaj agricol vara, în plină campanie, sau iarna, sezon mort pentru lucrări agricole), *economicitatea* (costul operaţiei avantajează sau nu entitatea).

Erorile constatate se corectează prin tăierea cu o linie, în toate exemplarele documentului, a cifrei, cuvântului sau rândului greşit şi înscrierea alături sau deasupra, a cifrei sau rândului corect. Corectura se confirmă prin semnătura celui care a întocmit documentul, menţionând şi data corecturii. Nu se admit corecturi în documentele privind mişcarea mijloacelor băneşti. În acest caz documentul greşit se anulează prin tăierea cu o linie în diagonală pe care se scrie cuvântul ANULAT şi se păstrează în continuare, în toate exemplarele sale.

După verificare, **documentele sunt supuse operaţiei de prelucrare.** Aceasta constă în sortarea documentelor pe operaţii, exprimarea bănească a mărimii operaţiei economico-financiare consemnată în document, cumularea unor documente primare şi obţinerea celor centralizatoare.

Ajunse la compartimentul financiar-contabilitate, **documentele se contează,** adică se înscrie pe document formula contabilă şi se completează Registrul-jurnal al operaţiilor economico-financiare (vezi figura 1).

După ce şi-au îndeplinit funcţia lor informativă şi de înregistrare a operaţiilor economico-financiare în contabilitate, **documentele sunt supuse operaţiei de clasare,** iar în final de arhivare (timp de un an în cadrul compartimentului financiar-contabilitate, iar apoi la arhiva entităţii economice).

Documentele utilizate în entitatea economico-socială, trebuie să constituie un sistem unitar şi raţional care să aibă la bază instrucţiuni precise privind întocmirea, folosirea, circulaţia şi evidenţa fiecărui document.

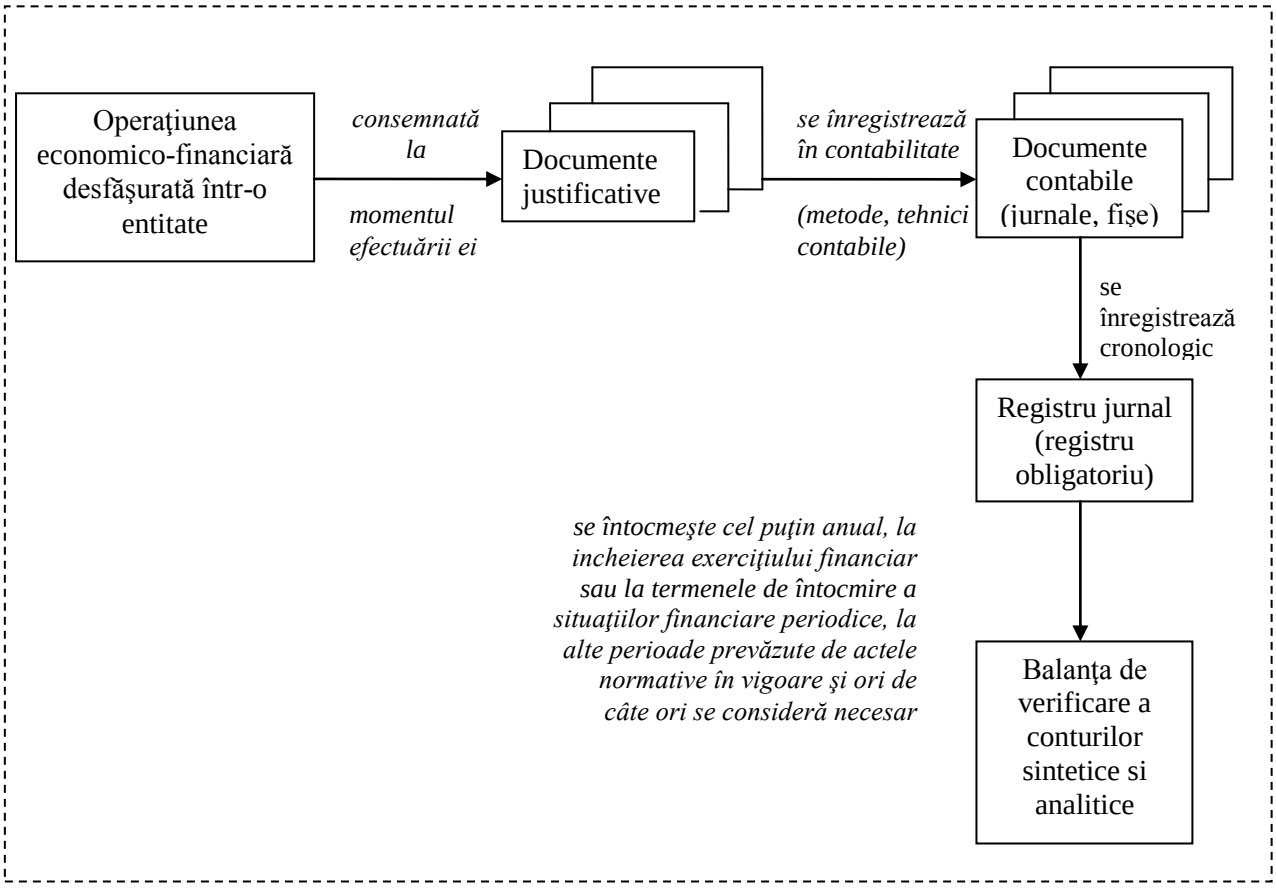

Operaţiunea economico-financiară desfăşurată într-o entitate
consemnată la momentul efectuării ei
Documente justificative
se înregistrează în contabilitate (metode, tehnici contabile)
Documente contabile (jurnale, fişe)
se înregistrează cronologic
Registru jurnal (registru obligatoriu)
se întocmeşte cel puţin anual, la incheierea exerciţiului financiar sau la termenele de întocmire a situaţiilor financiare periodice, la alte perioade prevăzute de actele normative în vigoare şi ori de câte ori se consideră necesar
Balanţa de verificare a conturilor sintetice si analitice

Figura 1 – Fluxul documentelor justificative şi contabile

Acest flux al documentelor justificative (documente primare) şi al documentelor contabile se desfăşoară conform prevederilor legale specifice contabilităţii şi conform graficelor circuitului documentelor respective întocmit la nivelul fiecărei entităţi, în funcţie de activitatea proprie a acesteia.

Drumul pe care îl parcurg documentele din momentul emiterii sau intrării în entitate şi până la arhivare constituie **circuitul documentelor**. Organizarea acestuia are ca scop dimensionarea şi raţionalizarea lui, astfel încât timpul necesar întocmirii, prelucrării şi valorificării documentului să fie cât mai scurt. În acest fel este posibilă înregistrarea lui în contabilitate la termenul impus, ceea ce permite luarea unor decizii operative.

4.3 REGISTRE CONTABILE: CONŢINUT, COMPLETARE ŞI GESTIONARE

Potrivit art. 20 din Legea contabilităţii 82/`91, principalele registre ce se folosesc în contabilitate sunt: Registrul-jurnal, Registrul inventar şi Cartea mare.

Registrul jurnal se completează pe baza documentelor centralizatoare în care pot fi recapitulate operaţiile de aceeaşi natură. El este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează, *în mod cronologic* (prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau intrare în unitate) sub forma articolelor contabile, operaţiile economico-financiare. Registrul-jurnal se poate prezenta sub formă de registru, foi volante sau listări informatice.

Poate fi prezentat sub forma unor **registre jurnal auxiliare pentru operaţii de aceeaşi natură**, registru-jurnal de încasări şi plăţi, registru-jurnal privind cumpărările, vânzările, etc. sau sub forma unui **registru-jurnal general**. În primul caz, periodic, de regulă lunar, totalul jurnalelor auxiliare se centralizează în registrul-jurnal general.

Orice registru-jurnal cuprinde elemente privind felul, numărul şi data documentului justificativ, sumele parţiale şi totale, explicaţiile şi conturile corespondente (debitoare şi creditoare) corespunzătoare operaţiilor efectuate.

Registrul jurnal general se regăseşte în forma de înregistrare denumită „Maestru-şah", sub forma notelor contabile.

Modelul de principiu al acestui registru este prezentat în tabelul nr. 1:

TABELUL Nr. 1

REGISTRUL-JURNAL

Luna Ianuarie anul „N"

Data înreg.	Nr. crt.	Documentul			Explicaţia	Simbol conturi		Suma
		Fel	Nr.	Data		Debitoare	Creditoare	
03.01	1	NRCD	0121	03.01	Achizitie mărfuri	371 4426	401 401	20.000 3.800
05.01	2	Factura	2252	05.01	Vânzare mărfuri	4111 4111	707 4427	40.000 7.600
06.01	3	Chitanţă	8565	06.01	Plată furnizor	401	5311	2.500
....	...	.....	....	.....	.....	.....	.....	.....
Total general								1.500.000

În entităţile cu volum mare de operaţii se pot utiliza pentru detaliere registre jurnal auxiliare pentru: operaţiile de casă şi bancă, aprovizionări, decontări cu furnizorii, vânzări, etc.

Astfel, registrul jurnal de încasări şi plăţi serveşte ca document de înregistrare operativă a încasărilor şi plăţilor pe baza documentelor justificative. Modelul său de principiu se prezintă în tabelul nr. 2. (este obligatoriu pentru persoanele care prestează activităţi în mod independent).

TABELUL Nr. 2

REGISTRUL-JURNAL DE ÎNCASĂRI ŞI PLĂŢI

Nr. crt.	Data	Documentul		Explicaţia	Încasări	Plăţi
		Fel	Nr.			
1	03.01	Chitanţă	1	Încasare contravaloare marfă vândută	25.000	-
2	08.01	Stat de plată	-	Achitare salarii	-	20.000
3	10.01	Dispoziţie de plată către casierie	1	Acordat avans decontare	-	1.000
	Total				25.000	21.000

Pentru persoanele juridice se utilizează registrul de casă prezentat în tabelul nr. 3.

Pentru aprovizionări se completează jurnalul cumpărărilor al cărui model se prezintă în formă simplificată, în tabelul nr. 4.

Pentru vânzări se completează "Jurnalul pentru vânzări" al cărui model se prezintă în formă simplificată, în tabelul numărul 5.

UNITATEA SC "Speranţa" SA **DATA**

CUI: 78910 **ZIUA** **LUNA** **ANUL**

REGISTRUL DE CASĂ

31 01 „N"

Sold ziua precedentă 850 RON

Nr. Crt	Tip Act	Nr. Act	Explicaţii	Incasări	Plăţi	Cont coresp
1.	Chitanţă	102	Încasare c-val marfă vândută	1.000		4111
2.	Chitanţă	103	Primire credit asociat	500		4551
3.	Disp plată	28	Acordare avans trezorerie Ionescu		650	542
4.	CEC	1458	Depunere din contul curent	400		581
5.	Bon fiscal	23548	Plată furnizor combustibil		476	401
6.	Chitanţă	87265	Plată furnizor marfă		1.200	401
			Rulaje	1.900	2.326	
			Total	2.750	2.326	
			Sold ziua curentă	424		

TABEL Nr. 4

UNITATEA SC "Speranţa" SA
CUI: 78910

JURNAL DE CUMPĂRĂRI

Pe luna : Ianuarie „N"

Nr. crt.	Data	Nr. Doc.	Furnizor	Cod fiscal	Total doc. inclusiv TVA	Cump. scutite de T.V.A.	Baza impozit. cota 19%	Valoare TVA 19%	Baza impozit. Cota 9%	Valoare TVA 9%
1.	05.01	589798	"Fericirea"	101010	23.800		20.000	3.800		
2.	15.01	3658914	"Impuls"	689898	1.190		1.000	190		
3.	20.01	4235879	"Distracţia"	524587	3.000	3.000				
4.	31.01	2589	"Flacăra"	906090	476		400	76		
5.	31.01	7587987	"Atacexim"	152548	59.500		50.000	9.500		
	TOTAL	**GENERAL**			87.966	3.000	71.400	13.566		

TABEL Nr. 5

UNITATEA SC "Speranţa" SA
CUI: 78910

JURNAL DE VÂNZĂRI

Pe luna: Ianuarie „N"

Data	Nr. Doc.	Beneficiar	Cod fiscal	Total doc. incl. TVA	Scutite cu drept ded.	Scutite cu dd strain.	Scut. fără dd strain.	Scutite fără drept ded.	Baza imp. cota 19%	Valoare TVA 19%	Baza imp. cota 9%	Val. TVA cota 9%
05.01	6001001	"Renaşterea"	3625141	47.600					40.000	7.600		
15.01	6001002	"Business"	859674	714.000					600.000	114.000		
20.01	6001003	"Prudenţa"	123456	119.000					100.000	19.000		
31.01	6001004	"Profit"	910910	297.500					250.000	47.500		
	TOTAL	**GENERAL**		**1.178.100**					**990.000**	**188.100**		

Registrele pentru evidenţă sistematică sunt necesare înregistrării şi grupării operaţiilor patrimoniale, după natura lor, respectând ordinea succesiunii în timp, în cadrul fiecărei grupări.Ele se prezintă sub forma Cărţii-mari, sau a fişelor de cont, cu sau fără dezvoltare pe conturi corespondente.

Registrul „Cartea-mare”, al cărui model se prezintă în tabelul nr. 6 este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează lunar şi sistematic, prin regruparea conturilor, mişcarea şi existenţa tuturor elementelor patrimoniale, la un moment dat. Este un document contabil de sinteză şi sistematizare şi conţine simbolul contului debitor şi a conturilor creditoare corespondente, rulajul debitor şi creditor, precum şi soldul contului pentru fiecare lună a anului curent. Registrul „Cartea-mare conţine câte o filă pentru fiecare cont sintetic utilizat de entitatea economică.

TABELUL Nr. 6

CARTEA-MARE

CONTUL 5311 „Casa în lei”

Luna	Conturi corespondente creditoare						Rulaje		Sold final	
	4111	4551	581	704	462		D	C	D	C
Ianuarie	50.000	5.500	15.000	6.250	-		76.750	76.326	424	-
Februarie	20.000	-	20.000	40.000	15.000		95.000	94.000	1.424	-
Martie										
Trim.I										
Aprilie										
Mai										
Iunie										
Trim I+II										
Iulie										
August										
Septembrie										
Trim I+II+III										
Octombrie										
Noiembrie										
Decembrie										
Total an										

Cartea-mare serveşte la entităţile care aplică **forma de înregistrare pe „Jurnale”**.

Trăsătura esenţială a acestei forme este cea a dezvoltării creditului fiecărui cont în corespondenţă cu conturile debitoare, cu ajutorul jurnalelor. Debitul fiecărui cont dezvoltat pe conturi corespondente creditoare se obţine într-o formă centralizată la sfârşitul lunii prin gruparea datelor din jurnale în Cartea Mare.

Cu ajutorul acesteia se stabilesc lunar rulajele debitoare dezvoltate pe conturi corespondente creditoare, rulajul creditor ca total valoric, preluat din jurnalul contului respectiv şi soldul fiecărui cont.

Pentru unele conturi (casa, conturi curente la bănci) se întocmesc şi situaţii privind debitul în corespondenţă cu conturile creditoare.

De exemplu, Jurnalul-situaţie privind operaţiile de casă se prezintă în tabelele 7 şi 8.

TABELUL Nr. 7

JURNAL PENTRU OPERAŢIILE DE CASĂ

Luna Ianuarie „N”

Nr. crt.	Data	Document		Conturi corespondente debitoare					Rulaj creditor
		Fel	Nr.	401	421	4551	425	542	
1	05.01	Reg. casă	1	5.000	-	2.000	-	4.000	11.000
2	08.01	Reg. casă	8	3.000	-	-	-	-	3.000
.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
25	25.01	Reg. casă	25	.	10.000	.	.	.	10.000
.	.	.	.	.	.	.	1.000	.	1.000
31	*31.01*	*Reg. casă*	*31*	*1.676*				*650*	*2.326*
Total				**38.676**	**10.000**	**20.000**	**1.000**	**4.650**	**76.326**

TABEL Nr. 8

SITUAŢIE PRIVIND OPERAŢIILE DE CASĂ

Luna Ianuarie „N”

Nr. crt.	Data	Document		Conturi corespondente debitoare					Rulaj debitor
		Fel	Nr.	4111	4551	581	704	707	
1	06.01	Reg. casă	6	30.000	5.000	500	-	-	35.500
2	.	.	.	.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
31	*31.01*	*Reg. casă*	*31*	*1.000*	*500*	*400*			*1.900*
Total				**50.000**	**5.500**	**15.000**	**6.250**		**76.750**

Si	-
TSC	76.326
Sf	424

Rezultă că formularele cu care operează această formă de înregistrare contabilă sunt documentele justificative care se contează în cadrul compartimentului financiar-contabil (se înscrie formula contabilă pe document), jurnalele pentru creditul conturilor, situaţii pentru debitul unor conturi, Cartea-mare, fişe sau situaţii pentru contabilitatea analitică. La acestea se adaugă balanţa de verificare.

Înregistrările în jurnale, situaţii şi fişe analitice se fac în mod cronologic şi sistematic, direct, pe baza documentelor justificative.

La sfârşitul lunii, jurnalele şi situaţiile servesc pentru înregistrări în evidenţa sintetică realizată prin Cartea-mare. Aceasta serveşte la:

- stabilirea rulajelor lunare şi a soldurilor pe conturi sintetice;
- verificarea înregistrărilor contabile efectuate;
- prezentarea de date pentru efectuarea analizei economice şi financiare a entităţii şi
- întocmirea balanţei de verificare.

Completarea Cărţii-mari se realizează lunar astfel:

- rulajul creditor se transcrie din jurnalul contului respectiv, într-o singură sumă, fără desfăşurarea pe conturi corespondente;
- sumele cu care a fost debitat contul respectiv în diferite jurnale se completează din acestea, obţinându-se defalcarea rulajului debitor pe conturi corespondente;
- soldul fiecărui cont se stabileşte în funcţie de rulajele debitoare si/sau creditoare ale contului respectiv, luând în consideraţie soldul de la începutul anului (înscris pe un rând distinct). Acest registru poate fi suplinit de Fişa de cont pentru operaţii diverse, (prezentată în tabelul nr. 9) în condiţiile utilizării **formei de înregistrare „Maestru-şah”**.

TABELUL Nr. 9

FIŞA DE CONT Contul „Casa”					**Simbol cont 5311**		**Pag. 1**	
Data	Documentul		Explicaţia	Simbol cont coresp.	Debit	Credit	D/C	Sold
	Fel	Nr.						
01.01	Bilanţ	-	Sold iniţial	-	-	-	D	20.000
10.01	CEC numerar	31112	Ridicare numerar	581	50.000	-	D	70.000
14.01	Stat salarii	-	Achitare salarii	421	-	60.000	D	10.000
	IANUARIE		Rulaje Total sume		50.000 70.000	60.000 60.000	D	10.000

Evidenţa analitică a valorilor materiale (materiale, produse, mărfuri), necesită folosirea unor fişe de cont cantitativ-valorice. Faţă de fişa prezentată anterior, aceasta mai cuprinde cantitatea intrată, cantitatea ieşită şi stocul calculat după fiecare operaţie.

Fişa de cont se poate întocmi şi cu o dezvoltare a rulajelor pe conturi corespondente, caz în care este cunoscută sub denumirea de „Fişa de cont şah” (tabelul nr. 10).

TABEL Nr. 10

FIŞA SINTETICĂ ŞAH CONT „Casa” Luna____ anul _____			**Simbol cont 5311**		**Debit/ Credit**	**Pag.1**
Nr. din jurnal	Data operaţiei	Suma	Conturi corespondente			
			581			Etc.
1	10.01	50.000	50.000			

Trăsătura acestei forme este dezvoltarea la nivel de documente justificative a debitului şi creditului fiecărui cont, pe principiul corespondenţei conturilor. Această formă de evidenţă foloseşte ca formulare: documente justificative, nota contabilă, registrul jurnal general, fişe

sintetice cu şi fără dezvoltare pe conturi corespondente, fişe sau situaţii pentru evidenţa analitică, balanţa de verificare.

În cazul prelucrării automate a datelor, se înscrie formula contabilă pe document şi se introduc datele în calculator. Pe baza ecestora se editează registrul jurnal, care constituie evidenţa cronologică. Zilnic, se poate afişa Cartea-mare privind unele conturi importante (casa, banca), iar lunar pentru celelalte conturi. Se pot edita şi o serie de situaţii analitice.

La sfârşitul anului, se întocmeşte pe baza datelor cuprinse în listele de inventariere Registrul-inventar. Este un document contabil obligatoriu, prezentat în tabelul 11, în care se înregistrează toate elementele patrimoniale de activ şi pasiv, grupate în funcţie de natura lor, conform posturilor din bilanţul contabil.

TABEL Nr. 11

(unitatea)

REGISTRUL INVENTAR
întocmit la 31 decembrie „N"

Nr. crt.	Recapitulaţia elementelor inventariate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferenţe din evaluare (de înregistrat)	
				Valoare	Cauze
1	2	3	4	5	6
	Întocmit,	Verificat,			

Registrul-jurnal şi registrul-inventar au caracter obligatoriu.
Documentele de sinteză şi raportare financiar-contabilă vor fi tratate în ultimul capitol.

4.4 DOCUMENTE DE SINTEZĂ ŞI RAPORTARE FINANCIAR-CONTABILĂ

Societăţile comerciale, societăţile/companiile naţionale, regiile autonome, instituţiile naţionale de cercetare-dezvoltare, societăţile cooperatiste şi celelalte persoane juridice cu scop lucrativ au obligaţia să întocmească situaţii financiare anuale, precum şi în situaţia fuziunii, dizolvării sau încetării activităţii, în condiţiile legii.

Componenţa situaţiilor financiare se diferenţiează în funcţie de următoarele criterii:[1]

- Persoanele juridice care la data bilanţului depăşesc limitele a două dintre următoarele trei criterii, denumite în continuare criterii de mărime:

  - Total active: 3.650.000 euro;
  - Cifra de afaceri netă: 7.300.000 euro;
  - Număr mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 50

Acestea întocmesc situaţii financiare anuale care cuprind:

- Bilanţ;
- Cont de profit şi pierdere;

[1] Anexa la Ordinul 1752/2005 al MFP pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu duirectivele europene.

- Situaţia modificării capitalului propriu;
- Situaţia fluxurilor de trezorerie;
- Note explicative la situaţiile financiare anuale.

- Persoanele juridice care la data bilanţului nu depăşesc limitele a două dintre criteriile de mărime prevăzute la alin. (1) întocmesc situaţii anuale simplificate care cuprind:

  - Bilanţ prescurtat;
  - Cont de profit şi pierdere;
  - Note explicative la situaţiile financiare anuale simplificate.

Opţional, ele pot întocmi situaţia modificării capitalului propriu şi/sau situaţia fluxurilor de trezorerie.

Întrebări recapitulative

1. Ce sunt documentele şi care sunt funcţiile lor?
2. Arătaţi criteriile de clasificare şi clasificaţi documentele după fiecare criteriu.
3. Arătaţi care este conţinutul unui document justificativ, explicaţi modul de întocmire şi de verificare a lor.
4. Cum corecţati erorile constatate într-un document?
5. Arătaţi care este documentul pe baza căruia înregistraţi următoarele operaţiuni :
   a) subscrierea la capitalul social;
   b) achiziţia de echipamente tehnice;
   c) achiziţionarea de materii prime, mărfuri;
   d) plata unei datorii;
   e) eliberarea în consum a unor materiale;
   f) vânzarea de mărfuri.
6. Ce registre jurnal cunoasteţi şi care este rolul lor?
7. Care sunt documentele de sinteză şi raportare financiar-contabilă?

Răspunsurile la întrebările recapitulative se vor insera în caietul de lucrări aplicative.

Unitatea de Învăţare Nr. 5

EVALUAREA PATRIMONIULUI ÎN CONTABILITATEA CURENTĂ ŞI BILANŢ

Cuprins **Pagina**

Obiectivele Unităţii de Învaţare Nr. 5 124
5.1 Noţiunea de evaluare 125
5.2 Forme de evaluare. Evaluarea curentă şi de bilanţ 126
Întrebări recapitulative la Unitatea de Învaţare Nr. 5 133

OBIECTIVELE unităţii de invăţare nr. 5

Principalele obiective ale unităţii de invăţare Nr. 5 sunt:

- înţelegerea conceptului de evaluare şi a principiilor evaluării
- însuşirea regulilor de evaluare în cele patru moment: la intrare, la inventar, la închiderea exerciţiului, la ieşire
- cunoaşterea modului de formare a costului
- formarea abilităţii de a evalua activele, datoriile, capitalurile proprii, cheltuielile şi veniturile în practica contabilă

5.1. NOŢIUNEA DE EVALUARE

Evaluarea, ca procedeu al metodei contabilităţii constă în cuantificarea, iar pe această bază, exprimarea in etalon bănesc a mărimii mijloacelor materiale, creanţelor şi angajamentelor. Tot prin evaluare, se exprimă în etalon bănesc mărimea cheltuielilor şi veniturilor.

Prin evaluarea în bani, contabilitatea are capacitatea de a generaliza şi exprima într-o formă sintetică existenţa elementelor patrimoniale şi operaţiile economico-financiare generate de mişcarea lor.

Pentru a da o imagine fidelă patrimoniului, a poziţiei financiare şi a rezultatelor obţinute, trebuie respectate următoarele **principii ale evaluării**:

1. Obligativitatea delimitării obiectului evaluării. Conform acestui principiu, într-un mod se pune problema evaluării mijloacelor fixe, care trebuie exprimate în mod individual, mijloc cu mijloc, şi altfel se evaluează materialele, produsele sau mărfurile, la care se impune metoda sintetică. Aceasta presupune gruparea sau centralizarea lor.

2. Principiul costului istoric conform căruia elementele patrimoniale rămân înregistrate la valoarea de intrare, pe toată perioada cât se află la dispoziţia entităţii economice, dacă legislaţia în vigoare nu prevede altfel. Reflectarea ieşirii lor din patrimoniu se face tot la valoarea de intrare, denumită şi valoare de origine sau cost istoric.

3) Principiul noncompensării potrivit căruia elementele de activ şi de pasiv trebuie să fie evaluate şi înregistrate în contabilitate separat, nefiind admisă compensarea între posturile de activ şi cele de pasiv ale bilanţului, precum şi între veniturile şi cheltuielile din contul de rezultate.

4) Principiul permanenţei metodelor de evaluare, care conduce la consecvenţa aplicării regulilor şi metodelor privind evaluarea elementelor patrimoniale şi a cheltuielilor şi veniturilor. Potrivit acestui principiu, se asigură comparabilitatea în timp a informaţiilor contabile.

5) principiul prudenţei, în conformitate cu care nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv şi a cheltuielilor, luând în consideraţie ajustările, riscurile şi pierderile posibile în desfăşurarea activităţii în exerciţiul curent sau anterior[1].

[1] OMFP 1752/2005 privind amortizarea contabilităţii româneşti cu Directivele Europene

5.2. FORME DE EVALUARE. EVALUAREA CURENTĂ ŞI ÎN BILANŢ

În conformitate cu prevederile art. 7 şi art. 9 din Legea contabilităţii, evaluarea elementelor patrimoniale este necesară în următoarele momente:

a) la intrarea în patrimoniu;
b) la inventar;
c) la închiderea exerciţiului;
d) la ieşirea de patrimoniu;

a) La data intrării în patrimoniu:

- **bunurile economice** se evaluează şi înregistrează în contabilitate la **valoarea de intrare**, denumită şi **valoare contabilă**, care se stabileşte astfel:

- bunurile reprezentând aportul la capitalul social sau obţinute cu titlu gratuit, la **valoarea de utilitate**, acceptată de părţi, stabilită în funcţie de preţul pieţei pentru bunuri similare sau asemănătoare, utilitatea pentru entitate, starea şi amplasarea lor;

- bunurile procurate cu titlu oneros (cumpărate), la valoarea de achiziţie denumită şi **cost de achiziţie sau de aprovizionare**;

- bunurile produse în entitatea economică, la **costul de producţie**.

Costul de achiziţie al unui bun este egal cu preţul său de cumpărare (P_c) din factura furnizorului, la care se adaugă toate cheltuielile din procesul aprovizionării (Ch_a): cheltuieli de încărcare, transport, descărcare, manipulare, cheltuieli de asigurare pe timpul transportului, taxele şi comisioanele vamale pentru bunurile din import, cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate (cheltuieli cu montarea şi probele tehnologice la mijloacele fixe) şi eventuale taxe nerecuperabile (accize, taxa pe valoare adăugată pentru neplătitorii de taxă sau chiar pentru plătitori, dacă bunurile s-au achiziţionat în alt scop, decât realizarea obiectului de activitate al entităţii).

Din cele expuse rezultă relaţia de calcul a costului de achiziţie:

$$\mathbf{C_a = P_c + Ch_a}$$

Costul de producţie al unui bun cuprinde: costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor consumate, cheltuielile directe de pelucrare (salariile personalului direct productiv, contribuţia la asigurări şi protecţie socială, etc.) precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie, determinate de fabricaţia bunului.

Ca regulă generală, cheltuielile de administraţie (generale ale întreprinderii), cheltuielile de desfacere şi cheltuielile financiare nu se includ în costul de producţie.

Se pot include însă, dobânzile la credite bancare contractate pentru bunurile care au un ciclu lung de fabricaţie, aferente perioadei.

Observaţie:

- Mijloacele fixe se mai pot evalua la intrarea în patrimoniu la valoarea de aport, acceptată de părţi sau stabilită prin expertiză, pentru mijloacele fixe intrate în patrimoniu cu ocazia asocierii, fuziunii, etc., conform statutelor şi contractelor;

- Evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a materialelor, produselor, mărfurilor şi a altor bunuri de natura stocurilor **se poate face şi la costuri standard** (prestabilite), pe baza preţurilor medii ale bunurilor respective, denumite preţuri de înregistrare; costurile standard se actualizează cel puţin o dată pe an, în funcţie de evoluţia preţurilor efective şi alţi factori;

- Pentru mărfuri şi ambalaje, preţul de înregistrare **poate fi şi preţul de vânzare**.

Dacă entitatea foloseşte ca preţ de înregistrare costul standard sau preţul de vânzare, are obligaţia să calculeze şi înregistreze distinct diferenţele de preţ faţă de costul de achiziţie sau costul de producţie, după caz.

Diferenţele aferente bunurilor intrate în patrimoniu se repartizează proporţional la ieşirea din patrimoniu atât asupra valorii bunurilor ieşite cât şi asupra stocurilor rămase.

Repartizarea diferenţelor de preţ între valoarea bunurilor ieşite şi stoc, se face cu ajutorul unui coeficient calculat pe baza relaţiei:

$$\textbf{Coeficient de repartizare} = \frac{\text{Sold iniţial al diferenţelor de preţ} + \text{Diferenţe de preţ aferente intrărilor în cursul perioadei cumulat de la începutul anului}}{\text{Soldul iniţial al stocurilor la preţ de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preţ de înregistrare cumulat de la începutul anului}}$$

Acest coeficient se înmulţeşte cu valoarea bunurilor ieşite la preţ de înregistrare, suma rezultată majorând sau diminuând cheltuiala cu stocul în cauză.

Coeficienţii de repartizare a diferenţelor se pot calcula la nivelul conturilor divizionare sau subdivizionare de stocuri, sau chiar pe grupe sau categorii de stocuri;

Creanţele şi datoriile se înregistrează în contabilitate la **valoarea lor nominală.** La fel acţiunile deţinute la entităţile afiliate;

b) Cu ocazia inventarierii evaluarea elementelor patrimoniale se face la **valoarea actuală** sau de utilitate a fiecărui element. Denumită şi valoare de inventar (sau valoare venală) este determinată în raport de preţul pieţii pentru bunuri similare sau asemănătoare corectat în funcţie de starea bunului şi utilitatea sa pentru entitatea economică. Se mai poate defini şi ca preţ al bunului pe care l-ar obţine entitatea prin vânzarea lui la locul şi în starea în care se află. Pentru mijloace fixe, evaluarea cu ocazia inventarieirii se poate face şi la valoarea reevaluată. Valoarea

de inventar a creanţelor si a datoriilor se stabileşte în funcţie de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată.

c) La închiderea exerciţiului financiar, evaluarea elementelor patrimoniale se face pentru reflectarea lor în bilanţ. De aceea mai este cunoscută şi sub denumirea de evaluare de bilanţ.

Elementele bilanţiere se evaluează şi se reflectă în bilanţul contabil la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

În acest scop, se compară valoarea de intrare sau contabilă cu valoarea justă stabilită pe baza inventarierii, putând rezulta **două situaţii:**

1) valoarea justă > valoarea de intrare, deci elementul bilanţier a înregistrat o plusvaloare;

2) valoarea justă < valoarea de intrare, adică elementul bilanţier a suferit o depreciere valorică.

Conform principiului prudenţei, care impune entităţii economice, ca dintre două eventualităţi posibile s-o aleagă pe cea defavorabilă, plus valoarea nu se va înregistra în contabilitate deoarece ea nu se poate realiza decât prin vânzare.

Ca urmare,

- **pentru elementele de activ**, diferenţele constatate în plus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente rămânând evidenţiate la valoarea lor de intrare. Diferenţele în minus (minusvaloarea) se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării suplimentare, în cazul în care deprecierea este ireversibilă, sau pe seama unei ajustări, când deprecierea este reversibilă;

- **in cazul datoriilor**, evidenţiate la valoarea de intrare, minusvaloarea nu se înregistrează în contabilitate, în timp ce plusvaloarea necesită constituirea unui provizion pentru riscuri viitoare.

d) La ieşirea din patrimoniu prin *livrare,* sau la eliberarea spre *consum,* sau *darea în folosinţă,* bunurile se evaluează şi se scad din gestiune la valoarea de intrare.

In cazul imobilizărilor, valoarea de intrare este identificabilă pe fiecare obiect in parte, in timp ce, in cazul stocurilor, valoarea de intrare se diferenţiază pentru acelaşi tip de stoc, in funcţie de modalitatea de intrare, furnizorul de la care se achiziţionează bunul, sau perioada intrării. Dacă pentru bunurile de natura stocurilor nu se poate identifica in mod individual costul aferent ieşirilor, atunci se poate determina costul prin determinarea unei valori medii aferente stocurilor ieşite.

Ca urmare, la ieşirea bunului din gestiune se calculează o valoare medie de intrare. Procedeele de calcul a valorii medii de intrare, recomandate de Legea contabilităţii sunt:

- procedeul costului mediu ponderat (CMP):
  - global (CMPG) sau
  - pe loturi (CMPL).
- Procedeul epuizării succesive a stocurilor aplicabil în două variante:
  - „primul intrat-primul ieşit" (FIFO) şi
  - „ultimul intrat-primul ieşit" (LIFO).

Costul mediu ponderat global se calculează, ca raport între valoarea totală a stocului iniţial plus valoarea intrărilor şi cantitatea existentă în stocul iniţial + cantităţile intrate.

Costul mediu ponderat pe loturi, se calculează ori de câte ori valoarea de intrare se modifică; prezintă avantajul că permite descărcarea gestiunii după fiecare ieşire, cunoscându-se de fiecare dată valoarea de intrare a bunului ieşit. Permite totodată calculul valorii stocului rămas după fiecare ieşire.

Relaţia de calcul a costului mediu ponderat pe loturi este:

$$CMPL = \frac{S_p + I}{Q_p + Q_i}$$

unde:

- S_p = valoarea totală a stocului precedent;
- I = valoarea intrărilor;
- Q_p = cantitatea existentă în stocul precedent;
- Q_i = cantitatea intrată.

De exemplu, presupunem că o entitate economică are în stoc la deschiderea exerciţiului un material „X" 1.500 bucăţi la un cost de achiziţie de 120 lei/bucată. În cursul exerciţiului au loc operaţiile:

1) 10.01 – aprovizionare cu material „X" – 1.000 bucăţi, preţ de cumpărare 115 lei/buc., cheltuieli de transport 15.000 lei;
2) 10.01 – eliberare spre consum a 1.800 bucăţi material „X";
3) 20.01 – aprovizionare cu material „X" – 1.300 bucăţi, preţ de cumpărare 120 lei/buc., cheltuieli de transport 26.000 lei;
4) 30.01 – eliberare spre consum a 1.400 bucăţi material „X".

În exemplul luat **intrarea de la punctul 1)** se evaluează la cost de achiziţie calculat pe baza relaţiei:

$$\mathbf{C_a = P_c + Ch_a}$$

Valoarea la P_c = 1.000 buc. X 115 lei/buc. = 115.000 lei
Cheltuieli transport 15.000 lei
Valoarea intrării la C_a 130.000 lei

C_a/buc. = $\frac{130.000}{1.000}$ = 130 lei/buc.

Ieşirea de la punctul 2) se evaluează la:

$$\text{CMPL I} = \frac{180.000+130.000}{1.500+1.000} = \frac{310.000}{2.500} = 124 \text{ lei/buc}$$

Intrarea de la punctul 3) se evaluează la:

Valoarea la P_c = 1.300 buc. X 120 lei/buc. = 156.000 lei
Cheltuieli transport 26.000 lei
Valoarea intrării la Ca 182.000 lei

$$C_a/\text{buc.} = \frac{182.000}{1.300} = 140 \text{ lei/buc.}$$

Ieşirea de la punctul 4) se evaluează la:

$$\text{CMPL II} = \frac{86.800+182.000}{700+1.300} = \frac{268.800}{2.000} = 134{,}4 \text{ lei/buc.}$$

Fişa de cont analitic pentru valori materiale. Materialul „X"

Data	Explicaţia	Cantităţi			Valori			P/U
		Intrări	Ieşiri	Stoc	Debit	Credit	Sold	
01.01	Stoc iniţial	-	-	1.500	-	-	180.000	120
10.01	NRCD 12	1.000	-	2.500	130.000	-	310.000	130
15.01	Bon consum 22	-	1.800	700	-	223.200	86.800	124
20.01	NRCD 21	1.300	-	2.000	182.000	-	268.800	140
30.01	Bon consum 35	-	1.400	600	-	188.160	80.640	134,4
	Rulaje	2.300	3.200		312.000	411.360		
	Total sume	3.800	3.200	600	492.000	411.360	80.640	134,4

Multitudinea de calcule presupuse de acest procedeu impune folosirea lui în condiţiile unei dotări tehnice corespunzătoare. Costul mediu ponderat global ia în calcul toate intrările din cursul exerciţiului. Se determină conform relaţiei:

$$\text{CMPG} = \frac{\text{Valoare globală}}{\text{Cantitate globală}} = \frac{\text{Sold iniţial + Intrări}}{\text{Stoc Iniţial + Cantitate intrată}}$$

Ieşirile de la punctele 2) şi 4) se evaluează la:

$$\text{CMPG} = \frac{180.000+312.000}{1.500+2.300} = \frac{492.000}{3.800} = 129{,}47 \text{ lei/buc.}$$

3.200 buc x 129,47/buc. = 414.304 lei

Procedeul prezintă dezavantajul că nu permite descărcarea gestiunii după fiecare ieşire, ci o singură dată la închiderea exerciţiului, pentru toate ieşirile din cursul exerciţiului. Deci, valoarea stocului nu se cunoaşte după fiecare operaţie, ci doar după înregistrarea ieşirilor, la închiderea exerciţiului. Fişa de cont analitică cantitativ-valorică pentru materialul „X", va cuprinde în această variantă următoarele informaţii privind intrările, ieşirile şi stocul de materiale:

Fişa de cont analitic pentru valori materiale Materialul „X”:

Data	Explicaţia	Cantităţi			Valori			P/U
		Intrări	Ieşiri	Stoc	Debit	Credit	Sold	
01.01	Stoc iniţial	-	-	1.500	-	-	180.000	120
10.01	NRCD 12	1.000	-	2.500	130.000	-	310.000	130
15.01	Bon consum 22	-	1.800	700	-	-	-	
20.01	NRCD 21	1.300	-	2.000	182.000	-	-	140
30.01	Bon consum 35	-	1.400	600	-	-	-	-
	Rulaje	2.300	3.200		312.000	414.304		
	Total sume	3.800	3.200	600	492.000	414.304	77.696	129,47

Avantajul acestui procedeu constă în nivelarea variaţiilor de preţuri în condiţiile fluctuaţiei lor. **Dezavantaje**: necesitatea aşteptării sfârşitului de perioadă pentru evaluarea ieşirilor.Acest dezavantaj este atenuat de celelalte procedee.

Calculul costului de achiziţie al bunurilor materiale ieşite din patrimoniu după procedeul epuizării succesive a stocurilor. Acest procedeu constă în folosirea drept costuri de ieşire a stocurilor, costurile exacte de intrare, dar luate într-o anumită ordine. Aceasta are un caracter contabil şi nu corespunde neapărat mişcărilor reale.

a) Varianta „primul intrat-primul ieşit” (FIFO):

Ieşirile se consideră că au fost efectuate în ordinea intrărilor şi sunt evaluate la costurile de achiziţie ale acestora. În consecinţă, potrivit procedeului „FIFO”, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al primului lot intrat. Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al lotului următor, în ordine cronologică. **Exemplu:**Se are în vedere acelaşi caz prezentat anterior, admiţând că stocul iniţial a fost achiziţionat integral la aceeaşi dată şi la acelaşi preţ, informaţiile cu privire la intrări, ieşiri şi stoc se prezintă cu ajutorul fişei de cont redată în continuare:

Fişa de cont analitic pentru valori materiale Material „X”

Data	Explicaţia	Cantităţi			Valori			P/U
		Intrări	Ieşiri	Stoc	Debit	Credit	Sold	
01.01	Stoc iniţial	-	-	1.500	-	-	180.000	120
10.01	NRCD 12	1.000	-	2.500	1.000x130= 130.000	-	1.500x120+1.000x 130=310.00	130
15.01	Bon consum 22	-	1.800	700	-	1.500x120 +300x130 =219.000	700x130=91.000	
20.01	NRCD 21	1.300	-	2.000	1.300x140= 182.000	-	700x130+1.300x 140=273.000	140
30.01	Bon consum 35	-	1.400	600	-	700x130+ +700x140 =189.000	600x140=84.000	
	Rulaje	2.300	3.200		312.000	408.000		
	Total sume	3.800	3.200	600	492.000	408.000	84.000	140

Conform acestui procedeu, ieşirile se evaluează la preţul cel mai vechi iar stocul la preţul cel mai nou.

b) Varianta „ultimul intrat-primul ieşit" (LIFO):

Potrivit acestui procedeu bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al lotului anterior, în ordine cronologică.

Exemplul realizat pe baza datelor prezentate anterior reiese din fişa de cont redată în continuare:

Fişa de cont analitic pentru valori materiale Material „X"

Data	Explicaţia	Cantităţi			Valori			P/U
		Intrări	Ieşiri	Stoc	Debit	Credit	Sold	
01.01	Stoc iniţial	-	-	1.500	-	-	1.500x120=180.000	120
10.01	NRCD 12	1.000	-	2.500	130.000	-	1.500x120+1.000x 130=310.000	130
15.01	Bon consum 22	-	1.800	700	-	1000x130+ +800x120 =226.000	700x120=84.000	
20.01	NRCD 21	1.300	-	2.000	182.000	-	700x120+1.300x 140=266.000	140
30.01	Bon consum 35	-	1.400	600	-	1.300x140+ +100x120 =194.000	600x120=72.000	
	Rulaje	2.300	3.200		312.000	420.000		
	Total sume	3.800	3.200	600	492.000	420.000	72.000	120

Potrivit acestui procedeu ieşirile se evaluează la preţul cel mai nou iar stocul la preţul cel mai vechi. Se recomandă deoarece reflectă realitatea economică (reînnoirea stocului se face la preţul cel mai nou).

Reunind concluziile desprinse prin aplicarea celor trei procedee, prin prisma costului de achiziţie al bunurilor ieşite şi al stocurilor, se poate întocmi un tabel comparativ astfel:

Procedee	Cost achiziţie bunuri ieşite	Cost achiziţie stoc
CMPL	411.360	80.640
CMPG	414.304	77.696
FIFO	408.000	84.000
LIFO	420.000	72.000

Rezultă că fiecare procedeu determină costuri de achiziţie ale bunurilor ieşite şi respectiv ale stocurilor finale diferite ca o consecinţă a esenţei sale şi evident rezultatele financiare vor fi corelate şi influenţate în sensul creşterii sau diminuării lor.

Întrebări recapitulative

1. Ce este evaluarea?

2. Care sunt principiile evaluării şi în ce constă fiecare?

3. Care sunt momentele evaluării?

4. Care este valoarea de intrare pentru bunurile intrate:
   a) cu titlu oneros
   b) din producţie proprie
   c) cu titlu gratuit

5. Calculaţi costul de achiziţie, cunoscând următoarele informaţii:

   - cantitate 100 buc.
   - preţ de cumpărare 8 lei/buc TVA 19%
   - cheltuieli de transport 120 lei TVA 19%
   - cheltuieli de asigurare pe timpul transportului 80 lei

   a) Societatea este plătitoare de TVA
   b) Societatea nu este plătitoare de TVA

6. La ce valoare se înregistrează creanţele şi datoriile?

7. Ce procedee cunoaşteţi pentru evaluarea bunurilor la ieşirea din patrimoniu?

8. Cunoaşteţi următoarele informaţii pentru marfa "X":

Data	01.03.N	Stoc iniţial	1.000 buc. x 15 lei/buc.
	15.03.N	Intrări	2.000 buc. x 17 lei/buc.
	20.03.N	Vânzări	1.500 buc. la preţ de vânzare 25 lei/buc.
	25.03.N	Intrări	3.000 buc. x 18 lei/buc.
	30.03.N	Vânzări	4.000 buc. la preţ de vânzare 25 lei/buc.

Calculaţi costul de achiziţie pentru marfa ieşita prin vânzare prin toate procedeele cunoscute şi comparaţi rezultatele.

Răspunsurile la întrebările recapitulative se vor insera în caietul de lucrări aplicative.

Unitatea de Învăţare Nr. 6

ANALIZA ŞI FUNCŢIONAREA CONTURILOR

Cuprins **Pagina**

Obiectivele Unităţii de Învaţare Nr. 6 134
6.1 Conturi de capitaluri 135
Teste de control la Unitatea de Învaţare Nr. 6.1 145
6.2 Conturi de imobilizări 146
Teste de control la Unitatea de Învaţare Nr. 6.2 157
6.3 Conturi de stocuri 159
Teste de control la Unitatea de Învaţare Nr. 6.3 173
6.4 Conturi de terţi 174
Teste de control la Unitatea de Învaţare Nr. 6.4 181
6.5 Conturi de trezorerie 185
Teste de control la Unitatea de Învaţare Nr. 6.5 193
6.6 Conturi de cheltuieli 194
6.7 Conturi de venituri 196
Teste de control la Unitatea de Învaţare Nr. 6.6 – 6.7 208
6.8 Conturi speciale 209
6.9 Conturi de gestiune 210

OBIECTIVELE unităţii de invăţare nr. 6

Principalele obiective ale unităţii de invăţare Nr. 6 sunt:

- formarea raţionamentului profesional şi trecerea cu uşurinţa de la general la particular
- familiarizarea cu regulile de funcţionare ale conturilor şi utilizarea corectă a acestora
- evidenţierea etapelor în înregistrarea cronologică şi sistematică
- citirea cu uşurinta a informţiilor dintr-un cont
- formarea abilităţii de a înregistra cronologic şi sistematic tranzacţiile, evenimentele şi operaţiile economico-financiare ale unei entităţi

Traducerea în limbaj contabil a operaţiilor economico-financiare presupune utilizarea corectă a conturilor, ceea ce impune cunoaşterea apartenenţei lor la activul şi pasivul patrimonial şi a regulilor de debitare, respectiv creditare a lor.

Pentru înţelegerea sistemului conturilor se pot studia clasele de conturi şi pe baza deducţiei, fiecare cont în parte sau se pot studia conturile pe baza mişcărilor de valori omogene, grupate în fluxuri externe şi interne.

În cele ce urmează se vor aborda ambele modalităţi de studiu.

6.1. CONTURI DE CAPITALURI

Conturile de capitaluri fac parte din **clasa 1 de conturi**, care cuprinde următoarele grupe, subgrupe şi conturi:

CLASA 1 – CONTURI DE CAPITALURI

10. CAPITAL ŞI REZERVE
- **101. Capital**[1]
  - 1011. Capital subscris nevărsat
  - 1012. Capital subscris vărsat
  - 1015. Patrimoniul regiei
  - 1016. Patrimoniul public
- **104. Prime de capital**
  - 1041. Prime de emisiune
  - 1042. Prime de fuziune/divizare
  - 1043. Prime de aport
  - 1044. Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni
- **105. Rezerve din reevaluare**
- **106. Rezerve**
  - 1061. Rezerve legale
  - 1063. Rezerve statutare sau contractuale
  - 1065. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare
  - 1068. Alte rezerve
- **107. Rezerve din conversie**
- **108. Interese minoritare**
- **109. Acţiuni proprii**

11. REZULTATUL REPORTAT
- **117. Rezultatul reportat**

12. REZULTATUL EXERCIŢIULUI FINANCIAR
- **121. Profit sau pierdere**
- **129. Repartizarea profitului**

13. SUBVENŢII PENTRU INVESTIŢII
- **131. Subvenţii guvernamentale pentru investiţii**
- **132. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii ptr inv**
- **133. Donaţii pentru investiţii**

[1] În funcţie de forma juridică a persoanei juridice se va înscrie: capital social, patrimoniul regiei, etc.

134. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor

15. PROVIZIOANE

151. Provizioane

1511. Provizioane pentru litigii
1512. Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor
1513. Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale
1514. Provizioane pentru restructurare
1515. Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare
1516. Provizioane pentru impozite
1518. Alte provizioane

16. ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE

161. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni

162. Credite bancare pe termen lung

166. Datorii care privesc imobilizările financiare

1661. Datorii faţă de entităţile afiliate
1663. Datorii faţă de entităţile de care compania este legata prin interese de participare

167. Alte împrumuturi şi datorii asimilate

168. Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate

169. Prime privind rambursarea obligaţiunilor

Conturile de capitaluri au, ca regulă generală, funcţie contabilă de pasiv. Se creditează cu constituirea sau majorarea capitalurilor. **Se debitează** cu utilizarea sau diminuarea capitalurilor.

Au sold final creditor, care reflectă capitalurile existente la dispoziţia entităţii **sau sunt soldate**.

Fac excepţie de la această regulă, conturile: „Profit sau pierdere", „Repartizarea profitului" şi conturile din grupa 16 „Împrumuturi şi datorii asimilate".

Contul „Profit şi pierdere" este un cont de rezultate, **bifuncţional**. **Se creditează** cu veniturile şi **se debitează** cu cheltuielile.

Poate avea **sold final creditor** reprezentând profitul entităţii **sau debitor**, reprezentând pierdere.

Contul „Repartizarea profitului" este un cont rectificativ de rezultate cu funcţie contabilă de **activ**. **Se debitează**, la închiderea exerciţiului financiar, cu repartizarea profitului pe destinaţii legale. **Se creditează** la deschiderea exerciţiului financiar următor cu profitul net realizat în exerciţiul precedent, care a fost repartizat pe destinaţii legale.

Poate avea **sold final debitor** care reflectă sumele repartizate din profit.

Conturile de împrumuturi şi datorii asimilate sunt conturi de capitaluri străine şi au funcţie contabilă de **pasiv. Se creditează** cu datoria de a rambursa împrumutul şi a achita dobânda aferentă şi **se debitează** la plata acestora. Pot avea **sold final creditor**, care reflectă datoriile rămase de rambursat.

Exemplu:

A. Presupunem că în cursul exerciţiului „N" au loc operaţiile de mai jos:

1. Acţionarii subscriu la capitalul social 30.000 lei, din care 20.000 lei în bani şi restul în natură (un echipament tehnologic);
2. La o primă tranşă de vărsare a capitalului se primeşte ca aport în lei, suma de 5.000 lei şi echipamentul tehnologic a cărui valoare efectivă este de 10.500 lei;
3. Se încorporează în rezerve prima de capital de 500 lei;
4. Se constituie un provizion de 3.000 lei pentru un litigiu cu o terţă persoană;
5. La închiderea exerciţiului financiar se încorporează în profit venituri în valoare de 150.000 lei şi se transferă cheltuieli în valoare de 50.000 lei;
6. Din profitul obţinut, se repartizează 5.000 lei pentru rezerva legală;
7. Se primeşte un credit bancar pe termen de doi ani în sumă de 200.000 lei;
8. Se înregistrează o subvenţie de primit de la stat în sumă de 25.000 lei pentru o investiţie, urmată de încasarea subvenţiei prin virament; se achiziţionează un utilaj în valoare de 50.000 lei, din care 50% din subvenţie, durata de viaţă utilă a acestuia fiind 5 ani.

Se cere: înregistrarea cronologică şi sistematică a operaţiilor din cursul exerciţiului şi determinarea capitalurilor proprii şi străine ale entităţii.

Rezolvare :

1. Înregistrarea subscrierii la capitalul social, de către acţionari:

+A cresc creanţele faţă de acţionari, contul „Decontări cu acţionarii privind capitalul" fiind cont de activ, cu creşterea de activ, se debitează;

+P creşte capitalul social, contul „Capital social subscris şi nevărsat" fiind cont de pasiv,cu creşterea de pasiv, se creditează.

„Decontări cu acţionarii privind capitalul"	= „Capital subscris şi nevărsat"	30.000 lei

2a) Primirea parţială a aportului la capitalul social, în bani:

- A scad creanţele faţă de acţionari, contul „Decontări cu acţionarii privind capitalul" fiind un cont de activ, cu scăderea de activ, se creditează;

+A creşte disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei", fiind un cont de activ, cu creşterea de activ, se debitează.

„Conturi la bănci în lei"	= „Decontări cu acţionarii privind capitalul"	5.000

2b) Primirea aportului în natură: echipament tehnologic (a cărui valoare reală este mai mare decât cea subscrisă):

- A scad creanţele faţă de acţionari, contul „Decontări cu acţionarii privind capitalul" de activ, cu scăderea de activ, se creditează;

+ A creşte valoarea imobilizărilor, contul „Echipamente tehnologice” fiind un cont de activ, cu creşterea de activ, se debitează;

+ P cresc primele de capital, contul „Prime de aport”, de pasiv şi înregistrând creşterea de pasiv, se creditează.

„Echipamente tehnologice”	=	%	10.500
		„Decontări cu acţionarii privind capitalul”	10.000
		„ Prime de aport”	500

2c) Concomitent cu primirea aportului în bani şi în natură se înregistrează transformarea capitalului nevărsat în capital vărsat:

- P scade capitalul nevărsat, contul „Capital social subscris şi nevărsat” fiind un cont de pasiv, cu scăderea de pasiv, se debitează;

+ P creşte capitalul vărsat, contul „Capital social subscris şi vărsat” fiind cont de pasiv, cu creşterea de pasiv, se creditează.

„Capital subscris şi nevărsat”	=	„Capital subscris şi vărsat”	15.000

3. Încorporarea primei de capital în rezerve:

- P scad primele de capital, contul „Prime de aport” de pasiv, cu scăderea de pasiv, se debitează;

+ P cresc rezervele, contul „Alte rezerve” de pasiv, cu creşterea de pasiv, se creditează.

„Prime de aport”	=	„Alte rezerve”	500

4. Constituirea provizionului pentru litigii:

+ A cresc cheltuielile de exploatare, contul „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele” de activ, cu creşterea de activ, se debitează.

+ P cresc provizioanele, contul „Provizioane pentru litigii” de pasiv, cu creşterea de pasiv, se creditează.

„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele ”	=	„ Provizioane pentru litigii”	3.000

5a) Încorporarea veniturilor în profit:

- P scad veniturile, toate conturile de venituri, de pasiv, cu o scădere de pasiv, se debitează;

+ P creşte profitul, contul „Profit sau pierdere” de pasiv cu creşterea de pasiv, se creditează.

„Conturi de venituri”	=	„Profit şi pierdere”	150.000

5b) Transferul cheltuielilor asupra rezultatului perioadei:

- A scad cheltuielile, toate conturile de cheltuieli, de activ cu scădere de activ, se creditează;
- P scade profitul, contul „Profit sau pierdere" de pasiv, cu scăderea de pasiv, se debitează.

„Profit sau pierdere"	=	„Conturi de cheltuieli"	100.000

6. Repartizarea profitului pentru rezerva legală:

+ A cresc sumele repartizate din profit, contul „Repartizarea profitului" de activ, cu creşterea de activ, se debitează;
+ P cresc rezervele, contul „Rezerve legale" de pasiv, cu creşterea de pasiv, se creditează.

„Repartizarea profitului"	=	„Rezerve legale"	5.000

7) Primirea unui credit pe termen mediu:

+ A creşte disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei" de activ, cu creşterea de activ, se debitează;
+ P cresc datoriile bancare, contul „Credite bancare pe termen mediu şi lung" de pasiv, cu creşterea de pasiv, se creditează.

„Conturi la bănci în lei"	=	„Credite bancare"	200.000

8a) Înregistrarea subvenţiei de primit:

+ A cresc creanţele faţă de stat, contul „Subvenţii de primit" de activ, cu creşterea de activ, se debitează;
+ P creşte sursa de finanţare, contul „Subvenţii guvernamentale pentru investiţii" de pasiv, cu creşterea de pasiv, se creditează.

„Subvenţii de primit"	=	„Subvenţii pentru investiţii"	25.000

8b) Încasarea subvenţiei:

+ A creşte disponibilul din contul curent, contul „Conturi la bănci în lei", de activ cu creşterea de activ, se debiteză;
- A scad creanţele faţă de stat, contul „Subvenţii de primit" de activ, cu scăderea de activ, se creditează.

„Conturi la bănci în lei"	=	„Subvenţii de primit"	25.000

8c) Achiziţionarea utilajului:

+ A creşte valoarea utilajelor, contul „Echipamente tehnologice” de activ, cu creşterea de activ, se debitează;

+ P cresc datoriile faţă de furnizori, contul „Furnizori de imobilizări” de pasiv, cu creşterea de pasiv, se creditează.

„Echipamente tehnologice”	=	„Furnizori de imobilizări”	50.000

8d) Înregistrarea amortizării anuale a utilajului:

Anuitatea amortizării = Valoarea utilajului / Durata de viaţă utilă = 50.000 lei / 5 ani = 10.000 lei/an

Partea din amortizare aferentă subvenţiei = 25.000 lei / 5 ani = 5.000 lei / an

+ A cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” de activ, cu creşterea de activ, se debitează;

+ P creşte amortizarea, contul „Amortizarea echipamentelor tehnologice” de pasiv, cu creşterea de pasiv, se creditează.

„Cheltuieli privind amortizarea”	=	„Amortizarea echipamentelor tehnologice ”	10.000

8e) Trecerea subvenţiei pe venit proporţional cu amortizarea înregistrată vis-a-vis de partea subvenţionată:

- P scade subvenţia, contul „Subvenţii guvernamentale pentru investiţii” de pasiv, cu scăderea de pasiv, se debitează;

+ P cresc veniturile, contul „Venituri din subvenţii pentru investiţii” de pasiv, cu creşterea de pasiv, se creditează.

„Subvenţii pentru investiţii”	=	„Venituri din subvenţii pentru investiţii”	5.000

D „Decontări cu asociaţii pv capitalul C

1)	30.000	2a)	5.000
		2b)	10.000
RD	30.000	RC	15.000
TSD	30.000	TSC	15.000
		SFD	15.000

D „Capital subscris şi nevărsat” C

2c)	15.000	1)	30.000
RD	15.000	RC	30.000
TSD	15.000	TSC	30.000
SFC	15.000		

D „Prime de aport” C

3)	500	2b)	500
RD	500	RC	500
TSD	500	TSC	500
	-		-

D „Capital subscris şi vărsat” C

		2c)	15.000
RD	-	RC	15.000
TSD	-	TSC	15.000
SFC	15.000		

D	„Alte rezerve”		C
		3)	500
RD		RC	500
TSD	-	TSC	500
SFC	500		-

D	„Rezerve legale”		C
		6)	5.000
RD	-	RC	5.000
TSD	-	TSC	5.000
SFC	5.000		

D	„Provizioane pentru litigii”		C
		4)	3.000
RD	-	RC	3.000
TSD	-	TSC	3.000
SFC	3.000		-

D	„Subvenţii pentru investiţii”		C
8e)	5.000	8a)	25.000
RD	5.000	RC	25.000
TSD	5.000	TSC	25.000
SFC	20.000		

D	„Profit sau pierdere”		C
5b)	100.000	5a)	150.000
RD	100.000	RC	150.000
TSD	100.000	TSC	150.000
SFC	50.000		

D	„Repartizarea profitului”		C
6)	5.000		
RD	5.000	RC	-
TSD	5.000	TSC	-
		SFD	5.000

D	„Credite bancare pe termen lung”		C
		7a)	200.000
RD	-	RC	200.000
	TSD	TSC	200.000
	-		
SFC	200.000		

La închiderea exerciţiului „N” situaţia capitalurilor este:

a)	Capital social, din care	30.000 lei;
	- vărsat	*15.000 lei*;
	Rezerve	5.500 lei;
	Prime de capital	-
	Profit	50.000 lei;
	Repartizarea profitului	- 5.000 lei;
	Total capitaluri proprii	**80.500 lei**
	Credite pe termen mediu şi lung	200.000 lei;
	Total capitaluri străine pe termen mai mare de un an	**200.000 lei.**

B. În exerciţiul „N + 1” au loc operaţiile:

1. Se diminuează profitul exerciţiului N cu sumele repartizate;
2. Se reportează profitul nerepartizat;
3. La retragerea unui acţionar din societate, se diminuează capitalul social cu 3.000 lei şi i se restituie acţionarului aportul;

4. Se rambursează 100.000 lei din creditul bancar;
5. Se primeşte diferenţa reprezentând aportul în bani la capitalul social, în sumă de 15.000 lei;
6. Deoarece se câştigă litigiul cu persoana terţă, provizionul rămâne fără obiect şi se anulează;
7. Se repartizează 4.000 lei din profitul reportat, ca dividend;
8. Se majorează capitalul social cu 200 lei din alte rezerve.

Se cere:

Deschiderea conturilor, înregistrarea situaţiei iniţiale, înregistrarea cronologică şi sistematică a operaţiilor din cursul exerciţiului şi determinarea capitalurilor proprii şi a celor străine, pe termen mai mare de un an.

1. Diminuarea profitului în exerciţiul „N + 1"cu sumele repartizate:

- P scade profitul, contul „Profit sau pierdere" de pasiv, cu diminuarea de pasiv, se debitează;
- A scad sumele repartizate din profit, contul „Repartizarea profitului" de activ cu scăderea de activ, se debitează.

„Profit sau pierdere"	=	„Repartizarea profitului " 5.000

2. **Reportarea profitului nerepartizat 45.000 lei** (50.000 profit net minus 5.000 repartizat la 31.12.N)

- P scade profitul, contul „Profit sau pierdere" de pasiv, cu diminuarea de pasiv, se debitează;
+ P creşte profitul reportat, contul „Rezultatul reportat" de pasiv, cu creşterea de pasiv, se creditează.

„Profit sau pierdere"	=	„Rezultatul reportat " 45.000

După înregistrarea celor două operaţii, contul „Profit sau pierdere"se soldează, calculul rezultatului în exerciţiul curent începând de la zero (se respectă astfel principiul independenţei exerciţiilor).

3a) Diminuarea capitalului social, la retragerea unui acţionar:

- P scade capitalul social, contul „Capital social subscris şi vărsat" de pasiv, cu diminuarea de pasiv, se debitează;
+ P cresc datoriile faţă de acţionari, contul „Decontări cu acţionarii privind capitalul"de pasiv, cu creşterea de pasiv, se creditează.

„Capital subscris şi vărsat"	=	„Decontări cu acţionarii privind capitalul " 3.000

3b) Restituirea aportului către acţionari:

- P scad datoriile faţă de acţionari, contul „Decontări cu acţionarii privind capitalul" de pasiv, cu diminuarea de pasiv, se debitează;
- A scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei" de activ, cu scăderea de activ, se creditează.

„Decontări cu acţionarii privind capitalul”	=	„Conturi la bănci în lei”	3.000

4) Restituirea parţială a creditului:

- P scad datoriile bancare, contul „Credite bancare pe termen lung” de pasiv, cu scăderea de pasiv, se debitează;
- A scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei” de activ, cu scăderea de activ, se creditează.

„Credite bancare pe termen lung”	=	„Conturi la bănci în lei”	100.000

5a) Primirea aportului la capital, în bani:

- A scad creanţele faţă de acţionari, contul „Decontări cu acţionarii privind capitalul” de activ, cu scăderea de activ, se creditează;
+ A creşte disponibilul din cont, contul „Conturi la bănci în lei” de activ, cu creşterea de activ, se debitează.

„Conturi la bănci în lei”	=	„Decontări cu acţionarii privind capitalul”	15.000

5b) Decontarea capitalului nevărsat:

- P scade capitalul nevărsat, contul „Capital social subscris şi nevărsat” de pasiv, cu scăderea de pasiv, se debitează;
+ P creşte capitalul vărsat, contul „Capital social subscris şi vărsat” de pasiv, cu creşterea de pasiv, se creditează.

„Capital social subscris, nevărsat”	=	„Capital social subscris, vărsat”	15.000

6) Anularea provizionului pentru litigii:

- P scade provizionul, contul „Provizioane pentru litigii” de pasiv, cu scăderea de pasiv, se debitează;
+ P cresc veniturile, contul „Venituri din provizioane” de pasiv, cu creşterea de pasiv, se creditează.

“Provizioane pentru litigii”	=	„Venituri din provizioane”	30.000

7. Repartizarea unei părţi din profitul reportat, ca dividend:

- P scade profitul reportat, contul „Rezultatul reportat” de pasiv, cu scăderea de pasiv, se debitează;
+ P cresc obligaţiile faţă de acţionari, contul „Dividende de plată” de pasiv, cu creşterea de pasiv, se creditează.

„Rezultatul reportat”	=	„Dividende de plată ”	40.000

8. Majorarea capitalului social prin încorporarea unei rezerve:

- P scad rezervele, contul „Alte rezerve” de pasiv, cu scăderea de pasiv, se debitează;
+ P creşte capitalul social, contul „Capital social subscris şi vărsat” de pasiv, cu creşterea de pasiv, se creditează.

„Alte rezerve”	=	„Capital social, subscris şi vărsat ”	200

La închiderea exerciţiului „N + 1”, înainte de calculul rezultatului, situaţia este:

Capital social subscris, vărsat	27.200 lei
Rezerve legale	5.000 lei
Alte rezerve	300 lei
Rezultatul reportat – profit	5.000 lei
Total capitaluri proprii	**37.500 lei**
Credite bancare pe termen lung	100.000 lei
Datorii pe termen mai mare de un an	**100.000 lei**

D „Decontări cu asoc prv. capitalul” C

Si)	15.000	3a)	3.000
3c)	3.000	5a)	15.000
RD	3.000	RC	18.000
TSD	18.000	TSC	18.000

D „Capital subscris şi nevărsat” C

5b)	15.000	Si)	15.000
RD	15.000	RC	15.000
TSD	15.000	TSC	15.000

D „Rezerve legale” C

		Si)	5.000
RD		RC	-
TSD	-	TSC	5.000
SFC	5.000		

D Capital subscris şi vărsat” C

3a)	3.000	Si)	15.000
		5b)	15.000
		8)	200
RD	3.000	RC	15.200
TSD	3.000	TSC	30.200
SFC	27.200		

D „Alte rezerve” C

8)	200	Si)	500
RD	200	RC	-
TSD	200	TSC	500
SFC	300		

D „Provizioane pentru litigii” C

6)	3.000	Si)	3.000
RD	3.000	RC	-
TSD	3.000	TSC	3.000

D „Subvenţii pentru investiţii” C

		Si)	20.000
RD	-	RC	-
TSD	-	TSC	20.000
SFC	20.000		

D „Profit sau pierdere” C

1)	5.000	Si)	50.000
2)	45.000		
RD	50.000	RC	-
TSD	50.000	TSC	50.000

D „Credite bancare pe termen lung” C			
4a)	100.000	Si)	200.000
RD	100.000	RC	-
TSD	100.000	TSC	200.000
SFC	100.000		

D „Repartizarea profitului” C			
Si)	5.000	1)	5.000
RD	5.000	RC	5.000
TSD	5.000	TSC	5.000

D „Rezultatul reportat” C			
7)	40.000	2)	45.000
RD	40.000	RC	45.000
TSD	40.000	TSC	45.000
SFC	5.000		

D „Dividende de plată” C			
		7)	40.000
RD	-	RC	40.000
TSD	-	TSC	40.000
SFC	40.000		

Teste de control

1. Arătaţi structura capitalurilor proprii şi a celor străine permanente.
2. Caracterizaţi clasa conturilor de capitaluri.
3. Înregistraţi cronologic, pe baza analizei contabile, şi sistematic operaţiile economice de mai jos:
   a) acţionarii subscriu la capitalul social 4.000 lei în bani şi 20.000 lei în echipamente tehnice;
   b) se primeşte aportul în bani, prin virament;
   c) se primeşte aportul într-un echipament tehnic evaluat la 22.000 lei;
   d) din prima de capital se constituie o rezervă;
   e) se constituie un provizion în cuantum de 8.000 lei pentru o reparaţie capitală ce se va executa peste 2 ani;
   f) se transferă venituri în valoare de 250.000 lei, în contul de Profit şi pierdere;
   g) se transferă cheltuieli în valoare de 200.000 lei, în contul de Profit şi pierdere;
   h) se repartizează din profitul obţinut 1.200 lei pentru constituirea rezervei legale;
   i) se primeşte un credit pe 2 ani de zile, în suma de 40.000 lei;
   j) statul subscrie o subvenţie pentru întreprindere în suma de 30.000 lei pentru achiziţionarea unei linii tehnologice. Se încasează subvenţia.
   k) se achiziţionează linia tehnologică la un cost de achiziţie 40000 lei, durata de utilizare economică fiind de 4 ani;
   l) se înregistrează amortizarea activului pentru primul an;
   m) se restituie prima rată a creditului 20.000 lei şi se achită dobânda 2.000 lei;
   n) la retragerea unui acţionar se diminuează capitalul social cu 200 lei şi i se restituie acestuia aportul.

Determinaţi capitalurile proprii şi străine pe termen mai mare de 1 an.

Răspunsurile la testele de control se vor insera în caietul de lucrări aplicative.

6.2. CONTURI DE IMOBILIZĂRI

Conturile de imobilizări fac parte din **clasa 2 de conturi**, care cuprinde următoarele grupe, subgrupe şi conturi:

CLASA 2 – CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE

- **201. Cheltuieli de constituire**
- **203. Cheltuieli de dezvoltare**
- **205. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare**
- **207. Fond comercial**
- **208. Alte imobilizări necorporale**

21. IMOBILIZĂRI CORPORALE

- **211. Terenuri şi amenajări de terenuri**
  - 2111. Terenuri
  - 2112. Amenajări de terenuri
- **212. Construcţii**
- **213. Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii**
  - 2131. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)
  - 2132. Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
  - 2133. Mijloace de transport
  - 2134. Animale şi plantaţii
- **214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale**

23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS ŞI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI

- **231. Imobilizări corporale în curs**
- **232. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale**
- **233. Imobilizări necorporale în curs de execuţie**
- **234. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale**

26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE

- **261. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate**
- **263. Interese de participare**
- **264. Titluri puse în echivalenţă**
- **265. Alte titluri imobilizate**
- **267. Creanţe imobilizate**
- **269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare**

28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE

280. Amortizări privind imobilizările necorporale

2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire

2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare

2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale drepturilor şi activelor similare

2807. Amortizarea fondului comercial

2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale

281. Amortizări privind imobilizările corporale

2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri

2812. Amortizarea construcţiilor

2813. Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor

2814. Amortizarea altor imobilizări corporale

29. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR

290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale
293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs
296. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor financiare

Deoarece imobilizările necorporale şi corporale se află la dispoziţia durabilă a entităţii economice (pe o perioadă mai mare de un an) îşi recuperează valoarea, parte cu parte, sub forma amortizării.

Conturile de imobilizări fac parte din clasa 2 de conturi şi au funcţie contabilă de **activ.**

Se debitează cu intrările de imobilizări în patrimoniu, la preţ de înregistrare, prin achiziţionare, obţinere din producţie proprie, primire ca aport în natură la capitalul social sau primire cu titlu gratuit (donaţie primită).

Se creditează cu ieşirile de imobilizări din patrimoniu, la preţ de înregistrare, prin casare, vânzare, predare ca aport la capitalul altei societăţi, sau transmitere cu titlu gratuit (donaţie acordată).

Au sold final creditor, care reflectă valoarea imobilizărilor existente în patrimoniu, la preţ de înregistrare.

Sunt conturi sintetice, care nu se dezvoltă în analitice.

Conturile de amortizare a imobilizărilor sunt conturi rectificative de imobilizări, cu funcţie contabilă de **pasiv.**

Se creditează cu amortizarea lunară a imobilizărilor aflate în patrimoniu.

Se debitează cu amortizarea imobilizărilor ieşite din patrimoniu.

Au sold final creditor care reflectă amortizarea cumulată a imobilizărilor existente în patrimoniu.

Nu se dezvoltă în analitic.

La închiderea exerciţiului financiar, amortizarea cumulată se scade din valoarea imobilizărilor la preţ de înregistrare pentru a se determina valoarea netă contabilă a acestora.

Aceasta se compară cu valoarea realizabilă (recuperabilă) a imobilizărilor putând rezulta două situaţii:

- **valoarea realizabilă (recuperabilă) este mai mare decât valoarea netă contabilă**. Conform principiului prudenţei, această plusvaloare nu se înregistrează în contabilitate;

- **valoarea realizabilă (recuperabilă) este mai mică decât valoarea netă contabilă**. Acelaşi principiu impune recunoaşterea unei ajustări pentru deprecierea imobilizărilor (prin înregistrarea diferenţei de valoare în cheltuielile firmei).

Exemplu:

A. În exerciţiul „N” S.C. „Arhimedia” S.A. efectuează următoarele operaţiuni economico-financiare:

1. În luna ianuarie „N”, cu ocazia înfiinţării, achită în numerar:

- onorarii avocat 3.000 lei;
- taxa la Registrul Comerţului 8.000 lei;
- taxa pentru publicare în Monitorul Oficial 1.000 lei;

Se hotărăşte amortizarea cheltuielilor de înfiinţare în două exerciţii financiare.

2. se primeşte factura în valoare de 18.000 lei, TVA 19%, reprezentând contravaloarea lucrărilor de tipărire a acţiunilor.

3. Se primeşte aportul în natură la capitalul social pentru care se cunosc:
- valoarea subscrisă în natură (două utilaje) 30.000 lei;
- valoarea reală (de piaţă) a utilajelor 32.000 lei;

Durata de viaţă utilă a utilajelor este de 4 ani.

4. Se primeşte factura pentru achiziţionarea următoarelor active:
- trei calculatoare, preţ de cumpărare unitar 21.000 lei, TVA 19%;
- costurile legate de montarea lor sunt achitate în numerar 12.000 lei, TVA 19%;
- miniprogram informatic pentru managementul firmei 9.000 lei, TVA 19%;
- licenţă informatică 3.000 lei, TVA 19%.

Cele trei tipuri de imobilizări au o durată de viaţă utilă de 3 ani.

5. Se subscrie de stat şi se primeşte o subvenţie pentru investiţii de 14.000 lei. Se achiziţionează un utilaj la un preţ de cumpărare de 16.000 lei şi cu o durată de viaţă utilă de 2 ani.

6. Se recepţionează mobilier confecţionat în atelierul de tâmplărie al firmei la un cost de producţie de 40.000 lei. Acesta se dă în folosinţă în decembrie exerciţiul „N”, durata de viaţă utilă 10 ani.

B. În exerciţiul „N+1” au loc operaţiile de mai jos:

1. Se vinde şi se livrează în luna ianuarie un calculator, la un preţ de vânzare de 16.000 lei, costul calculatorului 21.000 lei, parţial amortizat;
2. Se casează unul din utilajele aduse ca aport la capitalul social;
3. Se achiziţionează cu plata ulterioară 1.000 de acţiuni pentru participarea la capitalul altei societăţi: valoarea nominală 500 lei/acţiune;
4. Se înregistrează amortizarea anuală a imobilizărilor;
5. În decembrie „N+1” se casează utilajul subvenţionat;
6. Se constituie un depozit bancar pe termen lung, în sumă de 50.000 lei din disponibilul firmei.

Se cere:

a) înregistrarea cronologică şi sistematică a operaţiilor economico-financiare din exerciţiul „N”; închiderea conturilor şi determinarea valorii brute şi nete contabile a imobilizărilor aflate la dispoziţia firmei.

b) Deschiderea conturilor şi înregistrarea situaţiei iniţiale la 01.01.”N+1”, înregistrarea cronologică şi sistematică a operaţiilor din exerciţiul „N+1” şi determinarea valorii imobilizărilor la 31.12.”N+1”.

Înregistrarea cronologică a operaţiilor din exerciţiul „N”

1. Înregistrarea cheltuielilor de constituire:

+ A cresc activele fictive, contul „Cheltuieli de constituire” de activ, cu +A se debitează;
+ P cresc datoriile comerciale, contul „Furnizori de imobilizări” de pasiv, cu +P se creditează.

„Cheltuieli de constituire”	=	„Furnizori de imobilizări”	22.000

2. Înregistrarea facturii pentru tipărirea acţiunilor:

- Preţ de cumpărare 18.000 lei
(+) TVA 19% 3.420 lei
= Total de plată 21.420 lei

+ A cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli de constituire” de activ, cu + A se debitează;
+ A creşte TVA-ul la cumpărare, contul „TVA deductibilă” de activ, cu + A se debitează;
+ P cresc datoriile comerciale, contul „Furnizori de imobilizări” de pasiv,cu + P se creditează.

%	=	„Furnizori de imobilizări „	21.420
„Cheltuieli de constituire”			18.000
„TVA deductibilă”			3.420

3. Primirea aportului, în utilaje, la capitalul social:

▪ valoarea aportată (reală)	32.000 lei
(-) valoarea subscrisă	30.000 lei
= primă de aport	2.000 lei

+ A creşte valoarea imobilizărilor, contul „Echipamente tehnologice" de activ, cu + A se debitează;
- A scade creanţa faţă de acţionari, contul „Decontări cu acţionarii privind capitalul" de activ, cu – A se creditează;
+ P cresc primele de capital, contul „Prime de aport" de pasiv, cu + P se creditează.

„Echipamente tehnologice"	=	%	32.000
		„Decontări cu acţionarii privind capitalul"	30.000
		„Prime de aport"	2.000

4. Achiziţionarea de calculatoare, a unui program informatic şi a licenţei de program:

	Valoare	**TVA**
▪ 3 calculatoare x 21.000	63.000 lei	11.970 lei
(+) program informatic	9.000 lei	1.710 lei
(+) licenţă de program	3.000 lei	570 lei
= Total factură	75.000 lei	14.250 lei
Total de plată	**89.250 lei**	

+ A creşte valoarea imobilizărilor corporale, contul „Aparate şi instalaţii de măsurare, control, reglare" de activ, cu + A se debitează;
+ A creşte valoarea imobilizărilor necorporale, contul „Licenţe, brevete şi alte valori asimilate" şi „Alte imobilizări necorporale" de activ, cu + A se debitează;
+ A creşte TVA-ul la cumpărare, contul „TVA deductibilă" de activ, cu + A se debitează;
+ P cresc datoriile faţă de furnizori, contul „Furnizori de imobilizări" de pasiv, cu + P se creditează.

%	=	„ Furnizori de imobilizări"	89.250
„Aparate de M. C. R"			63.000
„Alte imobilizări necorporale"			9.000
„Licenţe, brevete şi alte valori asimilate"			3.000
„TVA deductibilă"			14.250

5. a) Subscrierea la subvenţia pentru investiţii:

+ A cresc creanţele faţă de stat, contul „Subvenţii de primit" de activ, cu + A se debitează;
+ P cresc subvenţiile, contul „Subvenţii guvernamentale pentru investiţii" de pasiv, cu + P se creditează.

„Subvenţii de primit"	=	„ Subvenţii pentru investiţii"	14.000

5. b) Primirea subvenţiei:

+ A creşte disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei" de activ, cu + A se debitează;
- A scade creanţa faţă de stat, contul „Subvenţii de primit" de activ, cu – A se creditează.

„Conturi la bănci în lei"	=	„Subvenţii de primit"	14.000

5. c) Achiziţionarea utilajului, parţial subvenţionat:

+ A creşte valoarea utilajelor, contul „Echipamente tehnologice" de activ, cu + A se debitează;
+ P cresc datoriile comerciale, contul „Furnizori de imobilizări" de pasiv, cu + P se creditează.

„Echipamente tehnologice"	=	„Furnizori de imobilizări"	16.000

6. a) Recepţionarea mobilierului fabricat în regie proprie:

+ A creşte valoarea investiţiilor, contul „Imobilizări corporale în curs" de activ, cu + A se debitează;
+ P cresc veniturile, contul „Venituri din producţia imobilizată" de pasiv, cu + P se creditează.

„Imobilizări corporale în curs"	=	„Venituri din producţia imob."	40.000

6. b) Punerea în funcţiune a mobilierului:

+ A creşte valoarea imobilizărilor, contul „Mobilier, birotică şi echipamente de protecţie" de activ, cu + A, se debitează;
- A scade valoarea imobilizărilor în curs, contul „Imobilizări corporale în curs" de activ, cu – A se creditează.

„Mobilier, bir. şi echip.de prot."	=	"Imobilizări corporale în curs"	40.000

7. a) Calculul şi înregistrarea amortizării pentru exerciţiul „N":

- Amortizarea cheltuielilor de constituire = $\frac{40.000}{2} = 20.000$ lei
- Amortizarea utilajelor = $\frac{32.000}{8} = 8.000$ lei
- Amortizarea utilajului subvenţionat = $\frac{16.000}{2} = 8.000$ lei, din care aferentă subvenţiei $\frac{14.000}{2} = 7.000$ lei
- Amortizarea calculatoarelor = $\frac{63.000}{3} = 21.000$ lei
- Amortizarea softului = $\frac{9.000}{3} = 3.000$ lei

- Amortizarea licenţei = $\frac{3.000}{3} = 1.000$ lei

+ A cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" de activ, cu + A se debitează;
+ P creşte amortizarea imobilizărilor, conturile „Amortizarea cheltuielilor de constituire", „Amortizarea licenţelor, brevetelor...", „Amortizarea altor imobilizări necorporale", „Amortizarea echipamentelor tehnologice", „Amortizarea aparatelor de măsură, control ....", de pasiv cu + P se creditează.

„Cheltuieli pv amortizarea"	=	%	61.000
		„Amortizarea chelt. de constituire"	20.000
		„Amortizarea licenţelor"	1.000
		„Amortizarea altor imobiliz. necorporale"	3.000
		„Amortizarea echipamentelor tehnologice"	16.000
		„Amortizarea aparatelor de măsură"	21.000

7. b) Concomitent se diminuează valoarea subvenţiei corespunzătoare imobilizării subvenţionate, prin recunoaşterea unui venit, care să acopere cheltuiala privind amortizarea:

- P scade subvenţia, contul „ Subvenţii guvernamentale pentru investiţii" de pasiv, cu – P se debiteză;
+ P cresc veniturile, contul „Venituri din subvenţii pentru investitii" de pasiv, cu + P se creditează.

„Subvenţii pentru investiţii"	=	„Venituri din subvenţii"	7.000

Înregistrarea sistematică, în conturile de imobilizări, a operaţiilor din exerciţiul „N"

D	„Cheltuieli de constituire"	C	
1)	22.000		
2)	18.000		
RD	40.000	RC	-
TSD	40.000	TSC	-
		SFC	40.000

D	„Amortizarea chelt. de constituire"	C	
		7)	20.000
RD	-	RC	20.000
TSD	-	TSC	20.000
SFC	20.000		

D	„Licenţe, brevete şi alte valori asim."	C	
4)	3.000		
RD	3.000	RC	-
TSD	3.000	TSC	-
		SFC	3.000

D	„Amortizarea l. b. şi alte valori asim"	C	
		7)	1.000
RD	-	RC	1.000
TSD	-	TSC	1.000
SFC	1.000		

D	„Alte imobilizări necorporale"	C	
4)	9.000		
RD	9.000	RC	-
TSD	9.000	TSC	-
		SFC	9.000

D	„Amortizarea altor imobiliz. necorp."	C	
		7)	3.000
RD	-	RC	3.000
TSD	-	TSC	3.000
SFC	3.000		

D „Echipamente tehnologice” C			
3)	32.000		
5c)	16.000		
RD	48.000	RC	-
TSD	48.000	TSC	-
		SFC	48.000

D „Amortizarea echip. tehnologice” C			
		7)	16.000
RD	-	RC	16.000
TSD	-	TSC	16.000
SFC	16.000		

D „Aparate de m.c.r” C			
4)	63.000		
RD	63.000	RC	-
TSD	63.000	TSC	-
		SFC	63.000

D „Amortizarea aparatelor de m.c.r.” C			
		7a)	21.000
RD	-	RC	21.000
TSD	-	TSC	21.000
SFC	21.000		

D „Subvenţii de primit” C			
5a)	14.000	5b)	14.000
RD	14.000	RC	14.000
TSD	14.000	TSC	14.000
	-		-

D „Subvenţii pentru investiţii” C			
7b)	7.000	5a)	14.000
RD	7.000	RC	14.000
TSD	7.000	TSC	14.000
SFC	7.000		

D „Imobilizări corporale în curs” C			
6a)	40.000	6b)	40.000
RD	40.000	RC	40.000
TSD	40.000	TSC	40.000
	-		-

D „Mobilier, birotică şi i.g.” C			
6b)	40.000		
RD	40.000	RC	-
TSD	40.000	TSC	-
		SFC	40.000

Situaţia imobilizărilor la 31.12.”N” este:

a) Imobilizări necorporale:

Cont	**Valoare de intrare**		**Amortizare în „N”**		**Valoare netă contabilă**
Cheltuieli de constituire	40.000	-	20.000	=	20.000
Licenţe, brevete si alte valori asimilate	3.000	-	1.000	=	2.000
Alte imobilizări necorporale	9.000	-	3.000	=	6.000
Total imobilizări necorporale	*52.000*	-	*24.000*	=	*28.000*

b) Imobilizări corporale:

Cont	**Valoare de intrare**		**Amortizare în „N”**		**Valoare netă contabilă**
Echipamente tehnologice	48.000	-	16.000	=	32.000
Aparate de măsură, control, reglate	63.000	-	21.000	=	42.000
Mobilier, birotică şi echipamente…	40.000	-	0	=	40.000

Total imobilizări corporale	*151.000*	-	*37.000*	=	*114.000*
Total imobilizări	**203.000**		**61.000**	**=**	**142.000**

Situaţia în conturi, la 01.01."N+1"si la 31.12.N+1, este :

D" Cheltuieli de constituire" C			
Si	40.000	7)	40.000
RD	-	RC	40.000
TSD	40.000	TSC	40.000
	-		-

D "Amortizarea chelt. de constituire" C			
7)	40.000	Si	20.000
		4a)	20.000
RD	40.000	RC	20.000
TSD	40.000	TSC	40.000
	-		-

D"Licenţe, brevete şi alte valori asim."C			
Si	3.000		
RD	-	RC	-
TSD	3.000	TSC	-
		SFD	3.000

D "Amortizarea licenţe, brevete ....." C			
		Si	1.000
		4a)	1.000
RD	-	RC	1.000
TSD	-	TSC	2.000
SFC	2.000		

D "Alte imobilizări necorporale" C			
Si	9.000		
RD	-	RC	-
TSD	9.000	TSC	-
		SFD	9.000

D "Amortizarea altor imobiliz. necorp." C			
		Si	3.000
		4b)	3.000
RD	-	RC	3.000
TSD	-	TSC	6.000
SFC	6.000		

D „Echipamente tehnologice" C			
Si	48.000	2)	16.000
		5)	16.000
RD	-	RC	32.000
TSD	48.000	TSC	32.000
		SFD	16.000

D "Amortizarea echip. tehnologice" C			
2)	4.000	Si	16.000
5)	16.000	4a)	12.000
RD	20.000	RC	12.000
TSD	20.000	TSC	28.000
SFC	8.000		

D"Aparate de măsură, control, reglare"C			
Si	63.000	1b)	21.000
RD	-	RC	21.000
TSD	63.000	TSC	42.000
		SFD	42.000

D "Amortizarea aparatelor de m. c. r." C			
1b)	7.000	Si	21.000
		4a)	14.000
RD	7.000	RC	14.000
TSD	7.000	TSC	35.000
SFC	28.000		

D „Subvenţii pentru investiţii" C			
4b)	7.000	Si)	7.000
RD	7.000	RC	-
TSD	7.000	TSC	7.000
	-		-

D	”Mobilier, birotică şi i.g.”		C
Si	40.000		
RD	-	RC	-
TSD	40.000	TSC	-
		SFD	40.000

D	”Amortizarea mobilierului, b. şi i.g.”		C
		Si	-
		4a)	4.000
RD	-	RC	4.000
TSD	-	TSC	4.000
SFC	4.000		

D	”Acţiuni deţinute la entităţile af”		C
3)	500.000		
RD	500.000	RC	-
TSD	500.000	TSC	-
		SFD	500.000

D	”Alte creanţe imobilizate”		C
6)	50.000		
RD	50.000	RC	-
TSD	50.000	TSC	-
		SFD	50.000

Operaţiile din exerciţiul „N+1”

1a) Vânzarea unui calculator:

+ A cresc creanţele faţă de terţi, contul „Debitori diverşi” de activ, cu + A se debitează;
+ P cresc veniturile, contul „Venituri din vânzarea activelor” de pasiv, cu + P se creditează;
+ P creşte TVA-ul, contul „TVA colectată” de pasiv, cu + P se creditează.

„Debitori diverşi”	=	%	19.040
		„Venituri din vânzarea activelor”	16.000
		„TVA colectată”	3.040

1b) Scoaterea din evidenţă a calculatorului vândut :

- Valoarea de intrare 21.000 lei
(-) Amortizare în exerciţiul „N” 7.000 lei
= Valoare neamortizată (netă contabilă) 14.000 lei

- A scade valoarea imobilizărilor, contul „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare” de activ cu – A se creditează;
- P scade amortizarea, contul „Amortizarea aparatelor şi instalaţiilor de măsurare, control şi reglare” de pasiv, cu – P se debitează;
+ A cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli privind cedarea activelor” de activ, cu + A, se debitează.

%	=	„Aparate şi instalaţii de măsurare....”	21.000
„Amortizarea aparatelor....”			7.000
„Cheltuieli pv cedarea activelor”			14.000

2. Casarea unui utilaj, incomplet amortizat:

- A scade valoarea utilajelor, contul „Echipamente tehnologice” de activ, cu – A se creditează;

- P scade amortizarea, contul „Amortizarea echipamentelor tehnologice" de pasiv, cu – P se debitează;
+ A cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" de activ, cu + A se debitează.

%	=	„Echipamente tehnologice"	16.000
„Amortizarea echip. tehnologice"			4.000
„Cheltuieli cu amortizarea"			12.000

3. Achiziţionarea de titluri de participare 1.000 acţiuni x 500 lei / acţiune = 500.000 lei**:**

+ A creşte valoarea imobilizărilor financiare, contul „Acţiuni deţinute la entităţile afiliate" de activ cu + A se debitează;
+ P cresc datoriile financiare, contul „Creditori diverşi" de pasiv, cu + P se creditează.

, Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"	=	„Creditori diverşi"	500.000

4a) Înregistrarea amortizării imobilizărilor în exerciţiul „N+1" (idem analiza la operaţia 7 din exerciţiul N):

„Cheltuieli cu amortizarea" =		%	54.000
		„Amortizarea chelt. de constituire"	20.000
		„Amortizarea licenţelor, ..."	1.000
		„Amortizarea altor imob. necorp."	3.000
		„Amortizarea echip. tehnologice"	12.000
		„Amortizarea aparatelor şi instal."	14.000
		„Amortizarea mobilierului"	4.000

4b) Trecerea subvenţiei, aferentă amortizării utilajului subvenţionat, pe venituri (vezi 7b):

„Subvenţii pentru investiţii"	=	„Venituri din subvenţii"	7.000

5. Casarea utilajului subvenţionat:

- A scade valoarea utilajelor, contul „Echipamente tehnologice" de activ, cu – A se creditează;
- P scade amortizarea, contul „Amortizarea echipamentelor tehnologice" de pasiv, cu minusul de pasiv, se debitează.

„Amortizarea echip. tehnologice"	=	„Echipamente tehnologice"	16.000

6. Constituirea unui depozit bancar pe termen lung:

+ A cresc creanţele, contul „Alte creanţe imobilizate" de activ, cu + A se debitează;
- A scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei " de activ, cu – A se creditează.

„ Alte creanţe imobilizate"	=	„Conturi la bănci în lei"	50.000

7. Fiind complet amortizate se scot din evidenţă cheltuielile de constituire:

- A scad cheltuielile de constituire, „Cheltuieli de constituire” de activ, cu – A se creditează;
- P scade amortizarea, contul „Amortizarea cheltuielilor de constituire” de pasiv, cu – P se debitează.

„Amortizarea ch. de constituire”	=	„Cheltuieli de constituire”	40.000

Situaţia imobilizărilor la 31.12. „N+1” este:

a) Imobilizări necorporale:

Cont	Valoare de intrare		Amortizare cumulată		Valoare netă contabilă
Cheltuieli de constituire	40.000	-	40.000	=	0
Licenţe, brevete si alte valori asimilate	3.000	-	2.000	=	1.000
Alte imobilizări necorporale	9.000	-	6.000	=	3.000
Total imobilizări necorporale	*52.000*	-	*48.000*	=	*4.000*

b) Imobilizări corporale:

Cont	Valoare de intrare		Amortizare cumulată		Valoare netă contabilă
Echipamente tehnologice	16.000	-	8.000	=	8.000
Aparate de măsură, control, reglate	42.000	-	28.000	=	14.000
Mobilier, birotică şi echipamente…	40.000	-	4.000	=	36.000
Total imobilizări corporale	*98.000*	-	*40.000*	=	*58.000*
Acţiuni la entităţile afiliate	500.000	-	0	=	500.000
Creanţe imobilizate	50.000				50.000
Imobilizări financiare	*550.000*				*550.000*
Total imobilizări	**700.000**	**-**	**88.000**		**612.000**

Teste de control

1. Enumeraţi grupele de conturi din clasa conturilor de imobilizări şi exemplificaţi trei-patru conturi din fiecare grupă.

2. Caracterizaţi conturile de imobilizări şi amortizare a imobilizărilor.
3. Înregistraţti pe baza analizei contabile următoarele operaţiuni economico-financiare, cunoscând situaţia iniţială:
   Cheltuieli de constituire 1.600 lei (amortizabile in 4 ani), din care amortizare cumulată 1.200 lei; Programe informatice 3.000 lei (amortizabile în trei ani), din care amortizare cumulată 1.000 lei; Terenuri 8.000 lei; Clădiri (durata de viaţă 20 ani) 100.000 lei, din care amortizarea clădirilor 40.000 lei; Calculatoare (durata de viaţă trei ani) 6.000 lei, din care amortizarea calculatoarelor 2.000 lei; Echipamente tehnologice 80.000 lei, din care amortizarea echipamentelor 40.000 lei:
   a) se primeşte ca aport la capital un utilaj în valoare de 2.000 lei; valoare subscrisă în utilaje 1.500 lei;
   b) se primeşte cu titlu gratuit un calculator nou în valoare de 2.400 lei; se stabileşte o durată de viaţă utilă de 3 ani;
   c) se achiziţionează un utilaj pentru care se cunosc:
      - preţ de cumpărare 1.400 lei, TVA 19%
      - cheltuieli de transport 200 lei. TVA 19%
      - cheltuieli cu montarea 200 lei, TVA 19%
      - probe tehnologice 250 lei, TVA 19%
      - poliţa de asigurare 400 lei, din care pe timpul transportului 150 lei, iar pentru primul an de functionare 250 lei. Firma este plătitoare de TVA.
   d) se achiziţionează 1.000 titluri, din care 800 pentru participarea la capitalul altei societăţi şi 200 pentru revânzare; cost de achiziţie 100 lei/titlul;
   e) se acordă un împrumut de 60.000 lei pentru 4 ani, filialei societăţii aflate în altă localitate;
   f) se înregistrează amortizarea activelor aflate în patrimoniu (amortizarea anuală = Valoarea de intrare/Durata de viaţă (în ani);
   g) se scot din evidenţă cheltuielile de constituire integral amortizate;
   h) se casează următoarele imobilizări:
      - un echipament tehnologic complet amortizat care are o valoare de intrare de 5.000 lei
      - un echipament tehnologic parţial amortizat cu valoare de intrare 7.500 lei, amortizare înregistrată 5.625 lei.
   i) se vând următoarele imobilizări:
      - un calculator pentru care se cunosc: preţ vânzare 3.500 lei, TVA 19%, valoare de intrare 3.000 lei, amortizare înregistrată 2.000 lei;
      - un teren la preţ de vânzare 5.000 lei, cost de achiziţie 3000 lei;

   h) se încasează suma de 15.000 lei reprezentând parte din împrumutul acordat filialei.

Să se determine valoarea netă contabilă a imobilizărilor, distinct, necorporale, corporale, financiare.

Răspunsurile la testele de control se vor insera în caietul de lucrări aplicative.

6.3. CONTURI DE STOCURI

Conturile de stocuri fac parte din clasa 3 de conturi, care cuprinde următoarele grupe , subgrupe şi conturi :

CLASA 3 – CONTURI DE STOCURI

30. STOCURI DE MATERII PRIME ŞI MATERIALE

- **301. Materii prime**
- **302. Materiale consumabile**
  - 3021. Materiale auxiliare
  - 3022. Combustibili
  - 3023. Materiale pentru ambalat
  - 3024. Piese de schimb
  - 3025. Seminţe şi materiale de plantat
  - 3026. Furaje
  - 3028. Alte materiale consumabile.
- **303. Materiale de natura obiectelor de inventar**
- **308. Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale**

33. PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE

- **331. Produse în curs de execuţie**
- **332. Lucrări şi servicii in curs de execuţie**

34. PRODUSE

- **341. Semifabricate**
- **345. Produse finite**
- **346. Produse reziduale**
- **348. Diferenţe de preţ la produse**

35. STOCURI AFLATE LA TERŢI

- **351. Materii prime şi materiale aflate la terţi**
- **354. Produse aflate la terţi**
- **356. Animale aflate la terţi**
- **358. Ambalaje aflate la terţi**

36. ANIMALE

- **361. Animale si păsări**
- **368. Diferenţe de preţ la animale si păsări**

37. MĂRFURI

371. Mărfuri
378. Diferenţe de preţ la mărfuri

38. AMBALAJE

381. Ambalaje
388. Diferenţe de preţ la ambalaje

39.AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI IN CURS DE EXECUŢIE

391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime
392. Ajustări pentru deprecierea materialelor
393. Ajustări pentru deprecierea producţiei in curs de execuţie
394. Ajustări pentru deprecierea produselor
395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi
396. Ajustări pentru deprecierea animalelor
397. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor
398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor

Stocurile sunt bunuri utilizate într-un singur ciclu de exploatare. Îşi recuperează valoarea prin includerea ei în costul activităţii. Pentru reluarea activităţii necesită înlocuirea lor cu altele noi, de aceeaşi speţă.

Stocurile au următoarea structură:

- materii prime;
- materiale consumabile;
- materiale de natura obiectelor de inventar;
- semifabricate;
- producţie în curs (neterminată);
- produse finite;
- produse reziduale;
- mărfuri;
- ambalaje.
- animale şi păsări.

Conturile de stocuri sunt **conturi de active circulante, de activ.** Reflectă existenţa şi mişcarea stocurilor.

Se debitează cu intrările de stocuri la preţ de înregistrare prin: cumpărare, obţinere din producţie proprie, primire cu titlu gratuit, plusuri la inventar.

Se creditează cu ieşirile de stocuri la preţ de înregistrare prin: consum, vânzare, eliberare cu titlu gratuit, lipsuri la inventar.

Pot avea sold final debitor care reflectă stocurile existente în patrimoniu la preţ de înregistrare.

Se dezvoltă în analitic:

- cantitativ-valoric, pe fiecare sortiment al stocurilor;
- global-valoric, pe gestiune (depozit, raion, magazin, etc.).

Preţul de înregistrare al stocurilor poate fi:

- costul de achiziţie, pentru stocurile intrate cu titlu oneros (cumpărate);
- costul de producţie, pentru stocurile fabricate;
- valoarea actuală pentru stocurile intrate cu titlu gratuit.

Stocurile se mai pot înregistra la cost standard (prestabilit) sau la preţ de vânzare, caz în care, societatea are obligaţia să înregistreze diferenţele de preţ în toate fazele circuitului economic (la intrarea în patrimoniu, la ieşire şi pentru stocul rămas).

Deoarece stocurile pot intra în patrimoniu cu titlu oneros şi ieşi din patrimoniu prin vânzare, în strânsă corelaţie cu clasa conturilor de stocuri funcţionează conturile de furnizori şi conturile de clienţi.

Conturile de furnizori fac parte din clasa 4 de conturi, **grupa 40**, care cuprinde conturile:

- 401 „Furnizori”;
- 403 „Efecte de plată”;
- 404 „ Furnizori de imobilizări”
- 405 „Efecte de plată pentru imobilizări”
- 408 „Furnizori facturi nesosite”;
- 409 „Furnizori debitori”.

Cu excepţia contului „Furnizori debitori”, toate celelalte conturi din grupa 40 sunt **conturi de datorii, de pasiv**.

Se creditează cu datoriile din cumpărări de bunuri, lucrări, servicii inclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Se debitează cu stingerea datoriilor, de regulă, prin plată.

Au sold final creditor, care reflectă datoriile neachitate încă.

Se dezvoltă în analitic, pe fiecare furnizor în parte, iar efectele de plată, pe tipuri de efecte.

Contul **„Furnizori debitori”** este un cont de creanţe comerciale, de **activ.**

Se debitează la plata avansurilor către furnizori.

Se creditează la decontarea avansului (la primirea de bunuri, lucrări şi servicii).

Are **sold final debitor** care reflectă creanţa nestinsă încă.

Se dezvoltă în analitic pe fiecare furnizor debitor în parte.

Conturile de clienţi fac parte din clasa 4 de conturi, **grupa 41**, care cuprinde urmatoarele conturi:

- 4111 „Clienţi;
- 413 „Efecte de primit”;
- 418 „Clienţi, facturi de întocmit”
- 419 „Clienţi creditori”.

Cu excepţia contului „Clienţi creditori”, toate celelalte sunt **conturi de creanţe comerciale, de activ;**

Se debitează cu creanţele din vânzări de bunuri de natura stocurilor, lucrări, servicii, inclusiv TVA.

Se creditează la stingerea (decontarea) creanţelor .

Au sold final debitor care reflectă creanţele neîncasate încă.

Se dezvoltă în analitic, pe fiecare client în parte.

Contul „Clienţi creditori” este un cont de datorii comerciale, **de pasiv.**

Se creditează cu datoria din încasarea avansurilor de la clienţi.

Se debitează la decontarea avansurilor (la vânzarea de bunuri sau servicii în contul avansurilor încasate).

Are **sold final creditor,** care reflectă datoriile faţă de clienţii creditori neonorate încă.

Se dezvoltă în analitic, pe fiecare client creditor în parte.

Deoarece cumpărările şi vânzările sunt supuse taxei pe valoare adăugată, în cele ce urmează vom caracteriza succint această taxă.

Taxa pe valoare adăugată se aplică la **schimbul de proprietate asupral bunurilor**, indiferent de modul în care se face acesta (cu plată sau gratuit) precum şi **la prestările de servicii.**

Furnizorii de bunuri şi servicii calculează **taxă la vânzare**, încasând-o sau urmând s-o încaseze de la clienţi, de unde denumirea ei de **taxă colectată.**

La cumpărarea de bunuri şi servicii, clienţi achită sau urmează a achita taxa furnizorilor. La sfârşitul lunii, **taxa de la cumpărare** se scade din taxa de la vânzare, de unde rezultă şi denumirea ei de **taxă deductibilă.**

Diferenţa dintre taxa colectată şi taxa deductibilă se decontează cu statul.

Dacă *TVA colectată > TVA deductibilă*, diferenţa se datorează statului şi este denumită **„TVA de plată”.**

Dacă *TVA deductibilă > TVA colectată*, diferenţa urmează a se recupera de la stat, de unde denumirea ei de **“TVA de recuperat”**.

Din punct de vedere al taxei există:

a) bunuri şi servicii cu taxă de 19%;
b) bunuri şi servicii cu taxă de 9% (de exemplu, cazarea hotelieră, medicamentele);
c) bunuri şi servicii scutite de taxă, cu drept de deducere (cele supuse exportului);
d) bunuri şi servicii cu taxă fără drept de deducere.

La vânzarea de bunuri şi servicii, scutite de taxă, cu drept de deducere, nu se calculează taxa la vânzare.

În schimb, taxa de la cumpărare se recuperează integral de la stat pentru cele de la punctul c) şi se include în costul de achiziţie pentru cele de la punctul d).

În prezent cotele de TVA sunt de 19%, respectiv de 9%.

Taxa devine exigibilă, ca regulă generală, **la întocmirea documentului de transfer al proprietăţii** (de exemplu, factura de vânzare).

Fac excepţie, încasarea de avansuri şi vânzarea cu plata în rate.

La decontarea de avansuri, taxa devine exigibilă la data încasării avansului, furnizorul având obligaţia să întocmească factura de avans în cinci zile de la încasare, dar nu mai târziu de sfârşitul lunii. La vânzare, vom întocmi factură de stornare a avansului şi factură de vânzare a bunurilor sau serviciilor.

La vânzarea cu plata în rate, taxa devine exigibilă la data prevăzută în contract pentru achitarea/încasarea ratei, indiferent dacă se decontează la această dată sau nu.

Agenţii economici pot fi plătitori sau neplătitori de taxă. Ei devin plătitori prin efectul legii, când ating o anumită cifră de afaceri , sau opţional încă de la înfiinţare sau înainte de a atinge cifra prevăzută de lege. O dată deveniţi plătitori îşi vor menţine acestă calitate, indiferent dacă în viitor realizează sau nu această cifră de afaceri.

Neplătitorul de taxă, nu aplică *taxa la vânzare, iar taxa de la cumpărare o include în costul de achiziţie al bunurilor sau serviciilor*.

Plătitorul aplică *taxa la vânzare,* din ea o *deduce pe cea de la cumpărare* iar *diferenţa o decontează* cu statul.

Taxa de plată se va achita până la data de 25 a lunii următoare celei de calcul sau se compensează cu cea de recuperat din luna anterioară.

Taxa de recuperat, se compensează cu cea de plată din luna anterioară, cu un alt impozit datorat bugetului central de stat sau se încasează de la stat (respectând procedura legală în vigoare).

Lunar sau trimestrial, după caz, se depune la administraţia financiară teritorială, decontul de TVA, ale cărui informaţii corespund datelor din contabilitate.

Conturile utilizate pentru TVA sunt:

- 4423 – „TVA de plată”;
- 4424 – „TVA de recuperat”;
- 4426 – „TVA deductibilă”;
- 4427 – „TVA colectată”;
- 4428 – „TVA neexigibilă”.

Contul 4426 „TVA deductibilă” înregistrează taxa la cumpărare. Este un **cont de activ**.
Se debitează cu TVA aferentă cumpărării.
Se creditează cu deducerea ei din taxa colectată.
Dacă TVA deductibilă < TVA colectată, după acestă operaţie contul se soldează.
Dacă TVA deductibilă > TVA colectată, diferenţa se transferă prin creditarea contului care se soldează, în contul „TVA de recuperat”.
Nu se dezvoltă în analitic.

Contul 4424 „TVA de recuperat” este un cont de **creanţe fiscale, de activ.**
Se debitează cu TVA de recuperat.
Se creditează la recuperarea ei prin compensare sau încasare.
Poate avea **sold final debitor** reprezentând taxa nerecuperată încă.
Nu se dezvoltă în analitic.

Contul 4427 „TVA colectată” înregistrează TVA aferentă vânzării. Este un cont de **pasiv.**
Se creditează cu taxa aferentă vânzării.
Se debitează cu deducerea, din ea, a taxei deductibile.
Dacă TVA colectată < decât TVA deductibilă, contul se soldează după această operaţie.
Dacă TVA colectată > decât TVA deductibilă, diferenţa reprezintă taxa datorată statului şi se transferă prin debitarea contului care se soldează, în contul „TVA de plată”.
Nu se dezvoltă în analitic.

Contul 4423 „TVA de plată” este un cont de datorii fiscale, de **pasiv.**
Se creditează cu taxa datorată statului;
Se debitează cu compensarea ei cu taxa de recuperat din luna anterioară şi/sau la plată.
Poate avea **sold final creditor** care reflectă taxa datorată şi necompensată sau neachitată încă.
Nu se dezvoltă în analitic.

Contul 4428 „TVA neexigibilă” înregistrează taxa neexigibilă la cumpărare sau vânzare. Este un cont **bifuncţional.**
Se debitează cu taxa neexigibilă la cumpărare şi/sau cu taxa devenită exigibilă la vânzare.
Se creditează cu taxa neexigibilă la vânzare şi/sau cu taxa devenită deductibilă la cumpărare.
Poate avea **sold final debitor sau creditor**, reflectând taxa neexigibilă încă la cumpărare sau vânzare.

Exemplu:
Situaţia în conturi la începutul perioadei este:

- clienţi 300 lei
- mărfuri 400 lei
- furnizori 650 lei
- TVA de plată 100 lei
- materiale consumabile 150 lei

În cursul perioadei contabile au loc următoarele operaţii:

1. La cererea furnizorului se emite şi acceptă un efect de plată pentru datoria din sold;
2. Se achiziţionează materii prime în valoare de 500 lei, materiale consumabile de 100 lei şi un calculator de birou de 1.000 lei, TVA 19%;
3. Se achită 50% din datorie la un prim termen de plată, prin virament;
4. Se dau în consum:
- materii prime 200 lei;
- materiale consumabile 150 lei.
5. Se dă calculatorul în folosinţa biroului de contabilitate.
6. Se obţin din procesul de producţie 100 buc. produse finite, costul efectiv de producţie fiind de 50 lei/buc.
7. Se vând 80 buc. produse, preţ de vânzare 80 lei/buc., TVA 19%.
8. Se încasează de la clienţi 7.616 lei în numerar;
9. Se achită un avans în sumă de 2.000 lei, TVA 19% pe bază de factură, pentru achiziţia de marfă.
10. Se primeşte factura pentru stornarea avansului şi cumpărarea de mărfuri 1.000 buc., preţ de cumpărare de 65 lei/buc., TVA 19%;
11 . Se vând 700 buc. de marfă, preţ de vânzare 70 lei/buc, TVA 19%;
12. Se primeşte un lot de mărfuri de 1.000 litri, preţ de cumpărare 50 lei/litru, TVA 19% fără factură (cu aviz de însoţire);
13. La o dată ulterioară se primeşte factura;
14. Se achită efectul de plată prin virament.

Se cere:
- deschiderea conturilor şi înregistrarea situaţiei iniţiale;
- înregistrarea cronologică şi sistematică a operaţiilor din cursul exerciţiului;
- închiderea conturilor şi stabilirea situaţiei finale a stocurilor, datoriilor şi creanţelor comerciale;
- regularizarea TVA.

Rezolvare:

1. Înregistrarea efectului de plată emis şi acceptat de furnizori:

- P scade datoria faţă de furnizori, contul „Furnizori” de pasiv, cu – P se debitează;
+ P creşte datoria de a achita efectul, contul „Efecte de plată” de pasiv, cu +P se creditează.

„Furnizori”	=	„Efecte de plată”	650

2. Achiziţionarea de materiale, materii prime…:

Elemente	Valoare	TVA
▪ materii prime	500 lei	95 lei
(+) materiale consumabile	100 lei	19 lei
(+) calculator	1.000 lei	190 lei
= Total factură	1.600 lei	304 lei
Total de plată	**1.904 lei**	

+A creşte valoarea stocurilor, conturile „Materii prime", „Materiale consumabile", „Materiale de natura obiectelor de inventar" de activ, cu + A se debitează;
+ A creşte taxa aferentă cumpărării, contul „TVA deductibilă"de activ, cu +A se debitează;
+ P cresc datoriile comerciale, contul „Furnizori" de pasiv, cu + P se creditează.

%	=	„Furnizori"	1.904
„Materii prime"			500
„Materiale consumabile"			100
„M. de natura ob de inventar"			1.000
„TVA deductibilă"			304

3. Achitarea parţială a datoriei, prin virament:

- P scad datoriile comerciale, contul „Furnizori" de pasiv, cu – P se debitează;
- A scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei" de activ, cu – A se creditează.

„Furnizori"	=	„Conturi la bănci în lei"	952

4. Eliberarea în consum a stocurilor de materii prime şi materiale:

a) materii prime:

- A scade valoarea materiilor prime, contul „Materii prime" de activ, cu – A se creditează;
+ A cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli cu materiile prime" de activ, cu +A se debitează.

„Cheltuieli cu materiile prime"	=	„Materii prime"	200

b) materiale consumabile:

- A scade valoarea materialelor, contul „Materiale consumabile" de activ, cu – A se creditează;
+ A cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli cu materialele consumabile" de activ, cu + A se debitează.

„Cheltuieli cu materialele cons."	=	„Materiale consumabile"	150

5. Eliberarea calculatorului în folosinţă:

- A scade valoarea obiectelor de inventar, contul „Materiale de natura obiectelor de inventar" de activ, cu – A se creditează;
+ A cresc cheltuielile,– contul „Cheltuieli cu materiale de natura obiectelor de inventar" de A cu + A se debitează.

„Cheltuieli cu ob.de inv."	=	„Materiale de natura ob. de inv."	1.000

6. Obţinerea de produse finite 100 buc. X 50 lei / buc = 5.000 lei**:**

+ A creşte valoarea produselor finite, contul „Produse finite" de activ, cu + A se debitează;
+ P cresc veniturile potenţiale, contul „Variaţia stocurilor" de pasiv, cu + P se creditează.

„Produse finite"	=	„Variaţia stocurilor"	5.000

7. a) Vânzarea de produse finite:

- Valoare 80 buc. X 80 lei / buc = 6.400 lei

(+) TVA 19% = 1.216 lei

= Total de încasat 7.616 lei

+ A cresc creanţele comerciale, contul „Clienţi" de activ, cu + A se debitează;
+ P cresc veniturile, contul „Venituri din vânzarea produselor finite" de pasiv, cu + P se creditează;
+ P creşte TVA aferentă vânzării, contul „TVA colectată" de pasiv, cu + P se creditează.

„Clienţi"	=	%	7.616
		„Venituri din vânzarea produselor finite"	6.400
		„TVA colectată"	1.216

***7.* b) Descărcarea gestiunii pentru produsele vândute** 80 buc. X 50 lei / buc = 4.000 lei**:**

- A scade valoarea produselor finite, contul „Produse finite" de activ, cu – A se creditează;
- P scad veniturile potenţiale, contul „Variaţia stocurilor" de pasiv, cu – P se debitează.

„Variaţia stocurilor"	=	„Produse finite"	4.000

8. Încasarea creanţei clienţi în numerar:

- A scad creanţele clienţi, contul „Clienţi" de activ, cu – A se creditează;
+ A creşte numerarul, contul „Casa în lei" de activ, cu + A se debitează.

„Casa în lei"	=	„Clienţi"	7.616

9. Înregistrarea avansului facturat de furnizori şi achitat:

- Valoare avans 2.000 lei

(+) TVA 19% 380 lei

= Total plătit 2.380 lei

+ A cresc creanţele comerciale, contul „ Furnizori debitori" de activ, cu + A se debitează;
+ A creşte TVA aferentă cumpărării, contul „TVA deductibilă" de activ, cu + A se debitează;
- A scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei" de activ, cu – A se creditează.

%	=	„Conturi la bănci în lei"	2.380
„Furnizori debitori"			2.000
„TVA deductibilă"			380

10. Primirea facturii pentru cumpărarea de mărfuri:

▪ Valoare marfă 1.000 buc x 65 lei / buc = 65.000 TVA 12.350
(-) Storno avans (2.000) TVA (380)
= Total factură 63.000 11.970

Total de plată 74.970 lei

a) Se stornează avansul:

%	=	„Furnizori"	(2.380)
„Furnizori debitori"			(2.000)
„TVA deductibilă"			(380)

b) Înregistrarea cumpărării de marfă:

+ A creşte valoarea mărfurilor, contul „Mărfuri" de activ, cu + A se debitează;
+ A creşte taxa aferentă cumpărării, contul „TVA deductibilă" de activ, cu + A se debitează;
+ P cresc datoriile comerciale, contul „Furnizori" de pasiv, cu A se creditează.

%	=	„Furnizori"	77.350
„Mărfuri"			65.000
„TVA deductibilă"			12.350

11. Vânzarea de mărfuri:

▪ Valoare 700 buc. X 70 lei / buc = 49.000 lei
(+) TVA 19% = 9.310 lei
= Total de încasat 58.310 lei

a) vînzarea propriu-zisă :

+ A cresc creanţele comerciale, contul „Clienţi" de activ, cu + A se debitează;
+ P cresc veniturile, contul „Venituri din vânzarea mărfurilor" de pasiv, cu + P se creditează;
+ P creşte TVA aferentă vânzării, contul „TVA colectată" de pasiv, cu + P se creditează.

„Clienţi”	=	%	58.310
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	49.000
		„TVA colectată”	9.310

b) Descărcarea gestiunii pentru marfa vândută (la cost de achiziţie):

Cost de achiziţie 700 buc. x 65 lei / buc = 45.500 lei

- A scade valoarea mărfurilor, contul „Mărfuri” de activ, cu – A se creditează;
+ A cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli privind mărfurile” de activ, cu + A se debitează.

12. Primirea de mărfuri fără factură:

„Cheltuieli privind mărfurile”	=	„Mărfuri”	45.500

- Valoare1.000 litri x 50 lei/l = 50.000 lei

(+) TVA 19% 9.500 lei

= Total de plată 59.500 lei

+ A creşte valoarea mărfurilor, contul „Mărfuri” de activ, cu + A se debitează;
+ A creşte taxa aferentă cumpărării, contul „TVA neexigibilă” de activ, cu + A se debitează;
+ P cresc datoriile comerciale, contul „Furnizori facturi nesosite” de pasiv, cu + P se creditează.

%	=	„Furnizori facturi nesosite”	59.500
„Mărfuri”			50.000
„TVA neexigibilă”			9.500

13. La primirea facturii de la furnizori :

a) se transferă datoria în contul furnizori:

- P scad datoriile înregistrate fără factură, contul „Furnizori facturi nesosite” de pasiv, cu – P se debitează;
+ P cresc datoriile înregistrate pe baza facturii, contul „Furnizori” de pasiv, cu + P se creditează.

„Furnizori facturi nesosite”	=	„Furnizori”	59.500

b) Taxa neexigibilă devine deductibilă:

- A scade TVA neexigibilă, contul „TVA neexigibilă” de activ, cu – A se creditează;
+ A creşte TVA deductibilă, contul „TVA deductibilă” de activ, cu + A se debitează.

„TVA deductibilă”	=	„TVA neexigibilă”	9.500

14. Achitarea efectului de plată:

- P scad datoriile comerciale, contul „Efecte de plată” de pasiv, cu – P se debitează;

- A scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei” de activ, cu – A se creditează.

„Efecte de plată”	=	„Conturi la bănci în lei”	650

15. Regularizarea TVA:

a) Deducerea TVA de la cumpărare din taxa de la vânzare (în suma cea mai mică dintre RD al contului „TVA deductibilă”21.850 lei şi RC al contului „TVA colectată” 10.526 lei).

- A scade taxa deductibilă, contul „TVA deductibilă” de activ, cu – A se creditează;
- P scade taxa colectată, contul „TVA colectată” de pasiv, cu – P se debitează.

„TVA colectată”	=	„TVA deductibilă”	10.526

După această operaţie, contul „TVA colectată” se soldează; rămâne o taxă deductibilă neacoperită (22.154 lei – 10.526 = 11.628 lei) care reprezintă o taxă de recuperat.

b) Înregistrarea taxei de recuperat:

- A scade TVA deductibilă, contul „TVA deductibilă” de activ, cu – A se creditează;
+ A cresc creanţele fiscale, contul „TVA de recuperat” de activ, cu + A se debitează.

„TVA de recuperat”	=	„TVA deductibilă”	11.628

c) Deoarece, taxa datorată statului în luna anterioară nu s-a achitat până la data calculului, se va compensa cu taxa de recuperat din lună:

- P scad datoriile fiscale, contul „TVA de plată” de pasiv, cu – P de debitează;
- A scad creanţele fiscale, contul „TVA de recuperat” de activ, cu – A se creditează.

„TVA de plată”	=	„TVA de recuperat”	100

În urma acestei operaţii rămâne de recuperat o taxă de 11.528 lei (11.628 lei – 100 lei).

16. La sfârşitul perioadei contabile: a) se încorporează veniturile în profit:

- P scad veniturile, conturile „Venituri din vânzarea produselor finite”, „Venituri din vânzarea mărfurilor” şi „Variaţia stocurilor” de pasiv, cu – P se debitează;
+ P creşte profitul, contul „Profit sau pierdere” de pasiv, cu + P se creditează.

%	=	„Profit sau pierdere”	56.400
„Venituri din vânzarea produselor”			6.400
„Venituri din vânzarea mărfurilor”			49.000
„Variaţia stocurilor” (5.000-4.000)			1.000

a) Imputarea (decontarea) cheltuielilor asupra rezultatului:

- A scad cheltuielile, conturile „Cheltuieli cu materiile prime”, „Cheltuieli cu materialele consumabile”, „Cheltuieli cu materiale de natura obiectelor de inventar” şi „Cheltuieli privind mărfurile” de activ, cu – A se creditează;
- P scade profitul, contul „Profit sau pierdere” de pasiv, cu – P se debitează.

„Profit sau pierdere”	=	%	46.850
		„Cheltuieli cu materiile prime”	200
		„Cheltuieli cu materiale consumabile”	150
		„Cheltuieli cu obiecte. de inv”	1.000
		„Cheltuieli privind mărfurile”	45.500

D”	„Materii prime”		C
Si	-	4a)	200
2)	500		
RD	500	RC	200
TSD	500	TSC	200
	-	SFD	300

D	„Materiale consumabile”		C
Si)	150	4b)	150
2)	100		
RD	100	RC	150
TSD	250	TSC	150
	-	SFD	100

D	„Mat. de natura obiectelor de inv.”		C
Si	-	5)	1.000
2)	1.000		
RD	1.000	RC	1.000
TSD	1.000	TSC	1.000
	-		-

D	”Produse finite”		C
6)	5.000	7b)	4.000
RD	5.000	RC	4.000
TSD	5.000	TSC	4.000
		SFD	1.000

D	”Variaţia stocurilor”		C
7b)	4000	6)	5.000
16a)	1.000		
RD	5.000	RC	5.000
TSD	5.000	TSC	5.000
	-		-

D	”Mărfuri”		C
Si)	400	11b)	45.500
10b)	65.000		
12)	50.000		
RD	115.000	RC	45.500
TSD	115.400	TSC	45.500
	-	SFD	69.900

D	„Furnizori”		C
1)	650	Si)	650
3)	952	2)	1.904
		10a)	-2.380
		10b)	77.350
		13a)	59.500
RD	1.602	RC	136.374
TSD	1.602	TSC	137.024
SFC	135.422		

D	”Efecte de plată”		C
14)	650	1)	650
	-		-

D	”Furnizori debitori”		C
9)	2.000		
10a)	2.000		
RD	-	RC	-

D	”Clienţi”		C
Si)	300	8)	7.616
7a)	7.616		
11a)	58.310		
RD	65.926	RC	7.616

TSD	-	TSC	-
	-		-

TSD	66.226	TSC	7.616
		SFD	58.610

D ”TVA neexigibilă” C

12)	9.500	13b)	9.500
RD	9.500	RC	9.500
TSD	9.500	TSC	9.500
	-		-

D ”TVA de recuperat” C

Si)	-	15c)	100
15b)	11.628		
RD	11.628	RC	100
TSD	11.628	TSC	100
		SFD	11.528

D ”TVA deductibilă C

2a)	304	15a)	10.526
9)	380	15b)	11.628
10a)	380		
10b)	12.350		
13b)	9.500		
RD	22.154	RC	22.154
TSD	22.154	TSC	22.154
	-		-

D ”TVA colectată” C

15a)	10.526	7a)	1.216
		11a)	9.310
RD	10.526	RC	10.526
TSD	10.526	TSC	10.526
	-		-

D ”TVA de plată C

15c)	100	Si)	100
RD	100	RC	100
TSD	100	TSC	100
	-		-

D „Cheltuieli cu materiile prime” C

4a)	200	16b)	200
RD	200	RC	200
TSD	200	TSC	200
	-		-

D „Cleltuieli cu mat. consumabile” C

4b)	150	16b)	150
RD	150	RC	150
TSD	150	TSC	150
	-		-

D „Chelt. cu mat. de natura ob. de inv.” C

5)	1.000	16b)	1.000
RD	1.000	RC	1.000
TSD	1.000	TSC	1.000
	-		-

D „Cheltuieli pv mărfurile” C

11b)	45.500	16b)	45.500
RD	45.500	RC	45.500
TSD	45.500	TSC	45.500
	-		-

D „Venituri din vânzarea mărfurilor” C

16a)	49.000	11a)	49.000
RD	49.000	RC	49.000
TSD	49.000	TSC	49.000
	-		-

D „Venituri din vânzarea prod. finite” C

16a)	6.400	7a)	6.400
RD	6.400	RC	6.400
TSD	6.400	TSC	6.400
	-		-

D „Furnizori facturi nesosite” C

13a)	59.500	12)	59.500
RD	59.500	RC	59.500
TSD	59.500	TSC	59.500
	-		-

D „Profit sau pierdere” C

16b)	46.850	16a)	56.400
RD	46.850	RC	56.400
TSD	46.850	TSC	56.400
SFC	9.550		

Situaţia stocurilor, creanţelor şi datoriilor la sfârşitul perioadei contabile este:

▪ materii prime	300 lei
(+) materiale consumabile	100 lei
(+) obiectelor de inventar	-
(+) produse finite	1.000 lei
(+) mărfuri	69.900 lei
=Total stocuri	**71.300 lei**

▪ clienţi	58.610 lei
(+)TVA de recuperat	11.528 lei
= **Total creanţe**	**70.138 lei**

Furnizori	135.422 lei
Total datorii	**135.422 lei**

Teste de control

1. Enumeraţi grupele de conturi din clasa conturilor de stocuri.
2. Caracterizaţi conturile de Stocuri, Diferente de preţ la stocuri, Ajustări pentru deprecierea stocurilor.
3. Caracterizaţi conturile Furnizori şi Clienţi.
4. Înregistraţi în baza analizei contabile următoarele operaţiuni economico-financiare:
   a) se achiziţionează pe baza unei facturi:
   - materii prime 3.000 lei, TVA 19%
   - materiale consumabile 500 lei, TVA 19%
   b) se achită factura furnizorului, prin virament;
   c) se dau în consum materiale consumabile 400 lei;
   d) se achiziţionează mărfuri, factura cuprinzând:
   - marfă "X" 1000 buc. x 10 lei; cheltuieli transport 500 lei;TVA 19%
   e) cu acordul furnizorului, se emite un bilet la ordin (efect de plată);
   f) la scadenţă, se achită efectul de plată;
   g) se transformă în materiale de natura obiectelor de inventar 10 buc. marfă "X"; se dau în folosinţă obiectele de inventar;
   h) se vând 500 buc. marfă "X" la un preţ de vânzare de 18 lei/buc., TVA 19%. Se încasează 50% din creanţă, în numerar;
   i) se achiziţionează 100 buc. materiale, la un preţ de cumpărare 20 lei/buc. TVA 19%, care se lasă în custodia furnizorului;
   j) se transferă 200 buc. marfă "X" în custodia clientului; se vând din custodia acestuia 150 buc. marfă "X", la un preţ de vânzare 20 lei/buc, TVA 19%.

Determinaţi valoarea stocurilor la sfârşitul perioadei, datoriile şi creanţele comerciale şi regularizaţi TVA-ul.

Răspunsurile la testele de control se vor insera în caietul de lucrări aplicative.

6.4. CONTURI DE TERŢI

Aceste conturi vizează relaţiile firmei cu persoane terţe şi reflectă creanţe şi/sau datorii faţă de acestea. Ele se structurează în următoarele grupe de conturi:

- Grupa 40: Furnizori si conturi asimilate
- Grupa 41: Clienţi si conturi asimilate
- Grupa 42: Personal si conturi asimilate
- Grupa 43: Asigurări sociale, protecţie socială si conturi asimilate
- Grupa 44: Bugetul statului, fonduri speciale si conturi asimilate
- Grupa 45: Grup şi acţionari/asociaţi
- Grupa 46: Debitori şi creditori diverşi
- Grupa 47: Conturi de regularizare si asimilate
- Grupa 48: Decontări în cadrul unităţii
- Grupa 49: Ajustări pentru deprecierea creanţelor

Conturile de furnizori şi clienţi s-au tratat în legătură cu stocurile.

Conturile de personal reflectă relaţiile firmei cu salariaţii săi. Principalele conturi sunt:

- 421 „Personal - salarii datorate”
- 423 „Personal - ajutoare materiale datorate”
- 424 „Prime reprezentând participarea personalului la profit”
- 425 „Avansuri acordate personalului”
- 426 „Drepturi de personal neridicate”
- 427 „Reţineri din salarii datorate terţilor”
- 428 „Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul”

Pentru a înţelege modul de funcţionare al acestor conturi este necesar să cunoaştem câteva aspecte teoretice. Acestea pot fi schematizate astfel:

Personalul entităţii este angajat cu contract de muncă, pe durată determinată sau nedeterminată, cu program complet sau parţial. Pentru munca efectiv depusă, societatea datorează angajatului: salarii, sporuri la salarii, indemnizaţii pentru concedii medicale şi/sau de odihnă, pentru funcţii de conducere, etc.

Prin însumarea acestor elemente rezultă salariul (venitul) brut cuvenit salariatului. Din acesta se fac două categorii de reţineri:

- cu caracter obligatoriu, pe baza legislaţiei în vigoare;
- cu caracter aleator (întâmplător), pe baza hotărârilor judecătoreşti, contractelor încheiate de salariat sau angajamentelor de plată.

Reţinerile cu caracter obligatoriu sunt:

- contribuţia angajatului la asigurările sociale (pentru pensie);
- contribuţia angajatului la asigurări de sănătate;
- contribuţia angajatului la protecţie socială (fond de şomaj);
- impozit pe salariu.

Toate sumele reţinute revin anumitor organisme publice: casa de pensii, casa de asigurări de sănătate, formarea fondului de şomaj la nivel naţional şi bugetului de stat (impozitul).

Reţinerile cu caracter aleator sunt:

- sume imputate angajatului pentru pagube aduse patrimoniului societăţii;
- popriri înfiinţate de terţi (ca de exemplu, pensia alimentară pentru copii);
- rate, pentru cumpărări de mărfuri sau locuinţe cu plata în rate.

Scăzând reţinerile obligatorii din salariul brut, se obţine salariul net al angajaţilor, iar prin deducerea reţinerilor cu caracter aleator se obţine restul de plată.

Achitarea salariului se poate face:

- integral, la sfârşitul lunii sau până la data de 15 a lunii următoare celei de calcul;
- chenzinal, sub forma unui avans şi a chenzinei a doua sau lichidarea. În acest caz, avansul achitat se va reţine din salariul brut. Societatea ţine la dispoziţia angajatului sumele datorate, timp de trei zile de la data prevăzută în contractul de muncă, pentru plata salariilor. Eventualele sume neridicate, din varii motive, de către angajat, se vor transfera în contul „Salarii neridicate la termen". Plata acestora se va face numai pe baza cererii scrise a angajatului, timp de doi ani, după care dreptul acestuia se prescrie. Sumele prescrise se vor trece pe veniturile societăţii. Cunoscând aceste aspecte, putem reveni la caracterizarea principalelor conturi de personal:

- **Contul „Personal - salarii datorate",** cont de datorii salariale, de **pasiv.**

Se creditează cu salariul brut datorat angajaţilor;
Se debitează cu reţinerile din salarii şi cu plata salariilor.
Poate avea **sold final creditor**, care reflectă salariile neridicate la termen. Acestea se vor transfera în contul „Salarii neridicate".
Nu se dezvoltă în analitic. Evidenţa analitică se realizează cu ajutorul statului de salarii.

- **Contul „Avansuri acordate personalului"** , cont de creanţe, de **activ**.

Se debitează la plata avansului chenzinal;
Se creditează cu reţinerea avansului din salariul brut, moment în care se soldează.

- **Contul „Drepturi de personal neridicate",** este un cont de datorii, de **pasiv.**

Se creditează cu salariile neridicate la termen;
Se debitează cu plata lor sau la trecerea pe venituri (când se prescrie dreptul angajatului).
Poate avea **sold final creditor**, care reflectă salarii neridicate şi netrecute pe venituri.
Se dezvoltă în analitic pe fiecare angajat în parte.

- **Contul „Reţineri din salarii datorate terţilor",** cont de datorii, de **pasiv.**

Se creditează cu sumele reţinute din salarii, datorate terţilor.
Se debitează la plata acestora.
Are **sold final creditor** care reflectă datoriile neachitate încă.
Se dezvoltă în analitic pe fiecare terţ pentru care s-au făcut reţineri.

Pentru dreptul de a folosi muncă salariată societatea are obligaţia să contribuie la asigurări sociale, asigurări de sănătate şi protecţie socială. Prin urmare, aceste contribuţii apar şi la angajaţi (sunt reţinute din salarii) şi pentru societate.

Conturile cu ajutorul cărora se reflectă sunt:

- **431 „Asigurări sociale", cu subconturile:**

  4311 „Contribuţia unităţii la asigurările sociale"
  4312 „Contribuţia personalului la asigurările sociale"
  4313 „Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"
  4314 „Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate"

Sunt conturi de datorii sociale, de **pasiv.**
Se creditează cu sumele datorate;
Se debitează cu deduceri conform legislaţiei şi plata datoriei.
Pot avea **sold final creditor** care reflectă datorii neachitate încă.

- **437 „Ajutor de şomaj", cu subconturile:**
  4371 „Contribuţia unităţii la fondul de şomaj"
  4372 „Contribuţia personalului la fondul de şomaj"

Sunt conturi de datorii sociale, **de pasiv.**
Se creditează cu sumele datorate;
Se debitează cu plata lor.
Poate avea **sold final creditor** care reflectă datoriile neachitate încă.

În afara acestor contribuţii ale unităţii, aceasta mai poate contribui conform legislaţiei în vigoare şi la constituirea unor fonduri cu caracter special.

Datoria unităţii la aceste fonduri şi achitarea ei se reflectă cu ajutorul contului 447 „Fonduri speciale".

- **444 „Impozit pe venituri de natura salariilor",** cont de datorii fiscale, de **pasiv.**

Se creditează cu impozitul reţinut din salarii, datorat statului;
Se debitează la plata lui.
Poate avea **sold final creditor**, care reflectă datoria rămasă de decontat.

Conturile de datorii salariale, sociale şi fiscale pot deveni conturi de creanţe, de activ, dacă se achită sume mai mari decât datoriile constituite. De aceea, aceste conturi sunt bifuncţionale.

Exemplu: O societate înregistrează în contabilitate următoarele operaţiuni economico-financiare:

1) Se ridică de la bancă suma de 3.000 lei şi se achită avansul chenzinal;
2) Se înregistrează salariile datorate angajaţilor 10.000 lei.

3) Se fac reţineri din salarii, după cum urmează:
- contributia la asigurările sociale suportată de angajaţi 950 lei;
- asigurări de sănătate suportate de angajaţi 650 lei;
- contribuţia la fondul de şomaj suportată de angajaţi 100 lei;
- impozit pe salarii 1.000 lei ;
- imputaţii 100 lei;
- reţinere pentru cumpărări cu plata în rate 200 lei.

4) Se înregistrează contribuţiile suportate de entitate (angajator):
- la asigurări sociale 2.050 lei;
- la asigurări de sănătate 700 lei;
- la fondul de şomaj 300 lei;
- comision camera de muncă 75 lei;

5) Se achită prin virament salariile datorate personalului, în sumă de 3.400 lei. Un salariu de 600 lei nu poate fi achitat deoarece angajatul este în deplasare şi nu are cont personal.
6) Se varsă pe destinaţii legale, sumele reţinute din salarii şi contribuţiile unităţii.

Rezolvare:
1a) Ridicarea de numerar din bancă:

- A, scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei", de activ, cu –A se creditează;
+ A, cresc sumele în transfer (între bancă şi casă), contul „Viramente interne" de activ, cu +A se debitează.

"Viramente interne" =	„Conturi la bănci în lei" 3.000

1b) Depunerea numerarului în casierie:

- A, scad sumele în transfer, contul „Viramente interne" de activ, cu – A, se creditează;
+ A, creşte numerarul, contul „Casa in lei" de activ, cu +A, se debitează.

„Casa in lei"	=	„Viramente interne" 3.000

1c) Acordarea avansului chenzinal:

+A, cresc creanţele faţă de personal, contul „Avansuri acordate personalului" de activ, cu + A, se debitează;
- A, scade numerarul, contul „Casa in lei" de activ, cu – A, se creditează.

„Avansuri acordate personalului"=	„Casa in lei"3.000

2) Înregistrarea salariilor datorate personalului:

+ A, cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli privind salariile" de activ, cu + A, se debitează;
+ P, cresc datoriile salariale, contul „Personal-salarii datorate" de pasiv, cu + P, se creditează.

„Cheltuieli pv. salariile”	=	„Personal - salarii datorate”	10.000

3) Înregistrarea reţinerilor din salarii:

- P, scad datoriile salariale, contul „Personal - salarii datorate” de pasiv, cu –P, se debitează;
+ P, cresc datoriile sociale, conturile „Contribuţia personalului la asigurările sociale”, „Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate”, „Contribuţia personalului la fondul de şomaj”, de pasiv, cu + P, se creditează;

+ P, cresc datoriile fiscale, contul „Impozitul pe venituri de natura salariilor” de pasiv, cu +P, se creditează;
- A, scad creanţele faţă de angajaţi, conturile „Avansuri acordate personalului” şi „Alte creanţe în legătură cu personalul” de activ, cu – A, se creditează:
+ P, cresc obligaţiile faţă de terţi, contul „Reţineri din salarii datorate terţilor”, de pasiv, cu +P, se creditează.

„Personal - salarii datorate”	=	%	6.000
		„Contrib. pers. la asigurări sociale”	950
		„Contrib. angaj. la asigurări de sănătate”	650
		„Contrib. pers. la fondul de şomaj”	100
		„Impozit pe salarii”	1.000
		„Avansuri acordate personalului”	3.000
		„Alte creanţe în leg. cu personalul”	100
		„Reţineri din sal datorate terţilor”	200

4) Înregistrarea contribuţiilor întreprinderii:
a) contribuţia la asigurări sociale şi de sănătate:
+ A, cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli privind asigurările sociale” de activ, cu +A, se debitează;
+ P, cresc datoriile sociale , conturile „Contribuţia unităţii la asigurări sociale” şi „Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”, de pasiv, cu +P, se creditează.

„Cheltuieli pv asigurări sociale”	=	%	2.750
		„Contrib. unit. la asig. sociale”	2.050
		„Contrib. unit. la asig. de săn.”	700

b) contribuţia la fondul de şomaj:

+ A, cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli privind protecţia socială” de activ, cu +A, se debitează;
+ P, cresc datoriile sociale, contul „Contribuţia unităţii la fondul de şomaj” de pasiv, cu + P, se creditează.

„Cheltuieli pv protecţia socială”	=	„Contrib. unit. la fd.de şomaj”	300

c) comisionul la camera de muncă:

+ A, cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli cu alte impozite şi taxe” de activ, cu + A, se debitează;

+ P, cresc datoriile, contul „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate” de pasiv, cu + P, se creditează.

„Cheltuieli cu alte impozite şi taxe”	=	„Fonduri speciale”	75

5a) Achitarea salariilor datorate prin virament (3.400 lei)**:**

- salarii brute 10.000 lei
(-) total reţineri 6.000 lei
= rest de plată 4.000 lei

- P, scad datoriile salariale, contul „Personal - salarii datorate” de pasiv, cu – P, se debitează;
- A, scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei” de activ, cu – A, se creditează.

„Personal - salarii datorate”	=	„Conturi la bănci în lei”	3.400

b) Înregistrarea salariului neridicat:

- rest de plată 4.000 lei
(-) salarii achitate 3.400 lei
= salarii neridicate la termen 600 lei

- P, scad datoriile salariale, contul „Personal - salarii datorate”, de pasiv, cu – P, se debitează;
+ P, cresc datoriile, contul „Drepturi de personal neridicate” de pasiv, cu + P, se creditează.

„Personal - salarii datorate”	=	„Drepturi de personal neridicate”	600

6) Vărsarea sumelor reţinute din salarii şi a contribuţiilor unităţii, pe destinaţii legale:
- P, scad datoriile, toate conturile de datorii înregistrate de pasiv, cu – P, se debitează;
- A, scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei” de activ, cu – A, se creditează.

%	=	„Conturi la bănci în lei”	6.025
„Contrib unit. la asigurări sociale”			2.050
„Contrib. pers. la asigurări sociale”			950
„Contrib. angaj. la asig. de sănătate”			700
„Contrib. pers. la asig. de sănătate”			650
„Contrib. unit. la fondul de şomaj”			300
„Contrib. pers. la fondul de şomaj”			100
„Impozit pe salarii”			1.000
„Fonduri speciale”			75
„Reţineri din salarii datorate terţilor”			200

7) Se decontează cheltuielile cu personalul asupra rezultatului:
- A, scad cheltuielile, conturile „Cheltuieli privind salariile”, „Cheltuieli privind asigurările sociale”, „Cheltuieli privind protecţia socială”, „Cheltuieli cu alte impozite şi taxe”, de activ, cu – A, se creditează;

- P, scade profitul, contul „Profit sau pierdere” de pasiv, cu – P, se debitează.

„Profit sau pierdere”	=	%	13.125
		„Cheltuieli privind salariile”	10.000
		„Cheltuieli privind asigurările sociale”	2.750
		„Cheltuieli privind protecţia socială”	300
		„Cheltuieli cu alte impozite şi taxe”	75

D „Avansuri acordate personalului” C			
1c)	3.000	4)	3.000
RD	3.000	RC	3.000
TSD	3.000	TSC	3.000
-		-	

D „Personal - salarii datorate” C			
3)	6.000	2)	10.000
5a)	3.400		
5b)	600		
RD	10.000	RC	10.000
TSD	10.000	TSC	10.000
-		-	

D „Contribuţia unităţii la asig. soc.” C			
6)	2.050	4a)	2.050
RD	2.050	RC	2.050
TSD	2.050	TSC	2.050
-		-	

D „Contribuţia personalului la asig.soc” C			
6)	950	3)	950
RD	950	RC	950
TSD	950	TSC	950
-		-	

D „Contrib. angaj. la asig. sănătate” C			
6)	700	4a)	700
RD	700	RC	700
TSD	700	TSC	700
-		-	

D ”Contrib. personal la asig. sănătate” C			
6)	650	3)	650
RD	650	RC	650
TSD	650	TSC	650
-		-	

D „Contrib. unităţii la fond de şomaj”C			
6)	300	4)	300
RD	300	RC	300
TSD	300	TSC	300
-		-	

D „Contrib. personal la fond de şomaj” C			
6)	100	3)	100
RD	100	RC	100
TSD	100	TSC	100
-		-	

D „Impozit pe salarii” C			
6)	1.000	3)	1.000
RD	1.000	RC	1.000
TSD	1.000	TSC	1.000
-		-	

D „Reţineri datorate terţilor” C			
6)	200	6)	200
RD	200	RC	200
TSD	200	TSC	200
-		-	

D „Cheltuieli pv salariile” C			
2)	10.000	7)	10.000
RD	10.000	RC	10.000
TSD	10.000	TSC	10.000
-		-	

D „Cheltuieli pv asigurări sociale” C			
4a)	2.750	7a)	2.750
RD	2.750	RC	2.750
TSD	2.750	TSC	2.750
-		-	

D „Cheltuieli pv protecţia socială” C			
4b)	300	7)	300
RD	300	RC	300
TSD	300	TSC	300
-		-	

D „Cheltuieli cu alte impozite şi taxe” C			
4c)	75	7)	75
RD	75	RC	75
TSD	75	TSC	75
-		-	

D	„Profit sau pierdere”	C
7)	13.125	
RD	13.125	RC
TSD	13.125	TSC
	-	SFD 13.125

D	„Fd speciale”	C
6)	75	4c) 75
RD	75	RC 75
TSD	75	TSC 75
	-	-

Teste de control

1. Enumeraţi grupele de conturi din clasa conturilor de terţi şi exemplificaţi cel puţin patru conturi din fiecare grupă;
2. Caracterizaţi fiecare grupă de conturi de terţi;
3. Înregistraţi în baza analizei contabile următoarele operaţiuni economico-financiare:
   a) se vând 100 acţiuni la preţ de vânzare de 80 lei/acţiune (cumpărate pe termen scurt); costul de achiziţie al acţiunilor 30 lei/acţiune);
   b) se împrumută de la administratorul firmei 10.000 lei pentru şase luni;
   c) se achită un avans salarial 2.000 lei;
   d) se înregistrează salariile cuvenite personalului 8.000 lei;
   e) se fac reţineri din salarii după cum urmează: avans salarii 2.000 lei, contribuţia angajaţilor la asigurări sociale 760 lei, contribuţia la asigurări de sănătate 520 lei, la protecţia socială 80 lei, impozit pe salarii 200 lei, rate în favoarea unei întreprinderi de comerţ 100 lei, imputaţie 150 lei.
   f) se înregistrează contribuţia societăţii la:
      - asigurări sociale 1.560 lei;
      - asigurări de sănătate 480 lei;
      - protecţia socială 160 lei.

   g) se achită chenzina a 2-a în suma de 4.190 lei;
   h) se achită contribuţiile societăţii pe destinaţii legale;
   i) se impută unui angajat o lipsă de materiale din gestiune, la preţ de vânzare al materialelor 500 lei, TVA 19%;
   j) se ajustează creanţele clienţi pentru o depreciere de 3.000 lei;

Să se determine creanţele şi datoriile entităţii.

Răspunsurile la testele de control se vor insera în caietul de lucrări aplicative.

CONTURI DE DECONTARE CU DEBITORII ŞI CREDITORII DIVERŞI

Debitorii diverşi sunt persoane fizice şi/sau juridice pe care societatea fie îi împrumută cu sume de bani, urmând să-i recupereze, fie le vinde bunuri de natura imobilizărilor. În aceiaşi categorie se încadrează şi persoanele din afara entităţii care produc pagube societăţii, urmând a fi recuperate.

Relaţiile entităţii cu debitorii se reflectă cu ajutorul contului **„Debitori diverşi”,** cont de creanţe, de **activ.**

Se debitează cu creanţele faţă de debitori, din:
- acordarea de împrumuturi;
- vânzarea de imobilizări;
- provocarea de pagube în patrimoniul entităţii.

Se creditează cu stingerea creanţei, de regulă prin încasare.

Are sold final debitor, care reflectă creanţa nestinsă încă.

Se dezvoltă în analitic pe fiecare debitor în parte.

Exemplu:

1) Societatea acordă un împrumut unei persoane fizice, in valoare de 50.000 lei pentru trei luni de zile, fără dobândă;
2) Se vinde un teren, preţul de vânzare negociat cu persoana fizică cumpărătoare100.000 lei, exclusiv TVA, costul istoric 60.000 lei;
3) Reprezentantul cărăuşului, sustrage din mijlocul de transport mărfuri aparţinând societăţii, în valoare de 1.000, TVA 19%;
4) Se recuperează suma echivalentă pagubei pe baza hotărârii judecătoreşti.

Rezolvare :

1) Acordarea împrumutului:

+ A, cresc creanţele faţă de persoana fizică, contul „Debitori diverşi” de activ, cu + A, se debitează;
– A, scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei” de activ, cu – A se creditează.

„Debitori diverşi”	=	„Conturi la bănci în lei”	50.000

2a) Vânzarea terenului 100.000 lei + TVA 19%**:**

+ A cresc creanţele faţă de terţi, contul „Debitori diverşi” de activ, cu + A se debitează;
+ P cresc veniturile, contul „Venituri din vânzarea activelor” de pasiv, cu + P se creditează;
+ P creşte TVA-ul, contul „TVA colectată” de pasiv, cu + P se creditează.

„Debitori diverşi”	=	%	119.000
		„Venituri din vânzarea activelor”	100.000
		„TVA colectată”	19.000

2b) Scoaterea din evidenţă a terenului 60.000 lei **:**

- A scade valoarea terenurilor, contul „Terenuri" de activ,cu – A se creditează;
+A cresc cheltuielile, contul "Cheltuieli privind activele cedate"de activ, cu + A, se debitează.

"Cheltuieli privind activele cedate"	=	„Terenuri"	16.000

3) Înregistrarea mărfurilor lipsă:

+ A, cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli privind mărfurile" de activ, cu + A, se debitează;
+ A, creşte TVA la cumpărare, contul „TVA deductibilă" de activ, cu + A, se debitează;
+ P, cresc obligaţiile faţă de furnizor, contul „Furnizori" de pasiv, cu +P, se creditează.

%	=	„Furnizori"	1.190
„Cheltuieli privind mărfurile"			1.000
„TVA deductibilă"			190

4a) Imputarea pagubei cărăuşului:

+ A cresc creanţele faţă de cărăuş, contul „Debitori diverşi" de activ, cu + A, se debitează;
+ P cresc veniturile, contul „Alte venituri din exploatare" de pasiv, cu + P, se creditează;
+ P creşte taxa aferentă vânzării, contul „TVA colectată" de pasiv, cu + P, se creditează.

„Debitori diverşi"	=	%	1.190
		„Alte venituri din exploatare"	1.000
		„TVA colectată"	190

4b) Încasarea echivalentului pagubei:

- A, scad creanţele, contul „Debitori diverşi" de activ, cu – A, se creditează;
+ A, creşte disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei" de activ, cu + A, se debitează.

„Conturi la bănci în lei"	=	"Debitori diverşi"	1.190

D	„Debitori diverşi"		C
1)	50.000	3b)	1.190
2a)	119.000		
3a)	1.190		
RD	170.190	RC	1.190
		SFD	169.000

Creditorii diverşi sunt persoane fizice sau juridice, de la care se primesc împrumuturi, urmând să fie restituite sau cu care se efectuează alte tranzacţii, ca de exemplu cumpărarea de titluri de valoare. Sunt reflectate cu ajutorul contului **„Creditori diverşi".** Este un cont de datorii, de **pasiv.**

Se creditează cu datoria creată la primirea împrumutului sau cumpărarea titlurilor de valoare;

Se debitează la restituirea împrumutului, respectiv plata echivalentului pentru titlurile de valoare.

Poate avea **sold final creditor**, care reflectă datoria neachitată încă.

Se dezvoltă în analitic pe fiecare creditor în parte.

Exemplu:

1) Societatea împrumută de la o persoană fizică, suma de 75.000 lei;
2) Achiziţionează 5.000 acţiuni pentru 6 luni, la o valoare nominală de 10 lei/buc, egală cu preţul de cumpărare;
3) Achită datoria la termenul convenit.

Rezolvare:

1) Primirea împrumutului:

+ A creşte disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei" de activ, cu + A se debitează;
+ P creşte datoria faţă de împrumutător, contul „Creditori diverşi" de pasiv, cu + P, se creditează.

„Conturi la bănci în lei"	=	"Creditori diverşi"	75.000

2) Cumpărarea acţiunilor, ca plasamente de trezorerie:

+ A creşte valoarea acţiunilor, contul „Acţiuni" de activ,cu +A, se debitează;
+ P cresc datoriile, contul „Creditori diverşi" de pasiv, cu +P se creditează.

„Acţiuni"	=	"Creditori diverşi"	50.000

3) Achitarea datoriei din cumpărare:

- P scade datoria, contul „Creditori diverşi" de pasiv, cu – P, se debitează;
- A, scade disponibilul contul „Conturi la bănci în lei", de activ, cu – A se creditează.

„Creditori diverşi"	=	"Conturi la bănci în lei"	50.000

D	„Creditori diverşi"		C
3)	50.000	1)	75.000
		2)	50.000
RD	50.000	RC	125.000
TSD	50.000	TSC	125.000
SFC	75.000		

6.5. CONTURI DE TREZORERIE

Reflectă existenţa şi mişcarea disponibilităţilor băneşti şi echivalentelor de numerar (plasamentelor de trezorerie). Aceasta din urmă prezintă un grad ridicat de lichiditate şi constau în:

- **acţiuni** emise de alte entităţi, deţinute pe termen scurt in vederea realizării lor speculative;
- **obligaţiuni** emise de alte entităţi şi deţinute pentru vânzarea speculativă;
- **acţiuni proprii** şi răscumpărate, in vederea reducerii capitalului social sau distribuirii către angajaţii entităţii.

Principalele conturi sunt:

Grupa 50 Investiţii pe termen scurt cu următoarele conturi**:**

501 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate
505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate
506 Obligaţiuni
508 Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate
509 Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt

La aceste conturi se adaugă contul 109 „Acţiuni proprii". Cu excepţia contului 509, celelalte sunt conturi de **activ. Se debitează** la achiziţionarea titlurilor; **Se creditează** la ieşirea lor din patrimoniu; **Au sold final debitor**, care reflectă titlurile deţinute de entitate; **Se dezvoltă în analitic** pe categorii de titluri.

Exemplu:

1) Se răscumpără, cu plată imediată, 100 acţiuni proprii:
- valoare nominală 100 lei/acţiune;
- preţ de răscumpărare 105 lei/acţiune.

Din acestea se distribuie salariaţilor, cu plată, 80 acţiuni, preţ de vânzare 103 lei/acţiune şi se anulează restul pe termen scurt.

2) Se achiziţionează 50 acţiuni, preţ de cumpărare 150 lei/acţiune, care se revând la 180 lei/acţiune.

Se cere: Înregistrarea operaţiunilor din cursul perioadei şi determinarea valorii titlurilor la sfârşitul perioadei.

Rezolvare:

1a) Răscumpărarea acţiunilor proprii:

+ A, creşte valoarea acţiunilor, contul „Acţiuni proprii" de activ, cu +A, se debitează;
- A, scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei" de activ, cu –A se creditează;

+ A cresc cheltuielile financiare, contul „Alte cheltuieli financiare", de activ, cu +A, se debitează.

%	=	„Conturi la bănci în lei"	10.500
„Acţiuni proprii"			10.000
„Alte cheltuieli financiare"			500

D	„Acţiuni proprii"		C
100 x 100 =	10.000	80 x 100 =	8.000
		20 x 100 =	2.000
RD	10.000	RC	10.000

1b) Vânzarea a 80 acţiuni, cu încasare imediată:

- preţ de vânzare 80 x 103 lei/acţiune = 8.240 lei

(-) valoare nominală 80 x 100 lei/acţiune = 8.000 lei

= diferenţă favorabilă 240 lei

+ A, creşte numerarul, contul „Casa în lei" de activ, cu +A, se debitează;
- A, scade valoarea acţiunilor, contul „Acţiuni proprii" de activ, cu – A, se creditează;
+ P, cresc veniturile, contul „Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate" de pasiv, cu + P se creditează.

„Casa în lei"	=	%	8.240
		„Acţiuni proprii"	8.000
		„Câştiguri din investiţii pe ts cedate"	240

1c) Anularea a 20 acţiuni x 100 lei/acţiune = 2.000 lei:

- A, scade valoarea acţiunilor, contul „Acţiuni proprii" de activ, cu – A se creditează;
- P, scade capitalul social, contul „Capital social subscris ş ivărsat, de pasiv, cu – P se debitează.

„Capital subscris şi vărsat"	=	„Acţiuni proprii"	2.000

2a) Achiziţionarea speculativă de acţiuni 50 acţiuni x 150 lei/acţiune = 7.500 lei**:**
+ A, creşte valoarea acţiunilor, contul „Acţiuni" de activ, cu + A, se debitează;
- A, scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei" de activ, cu – A se creditează.

„Acţiuni"	=	"Conturi la bănci în lei"	7.500

2b) Revânzarea acţiunilor cu încasare imediată:
- A, scade valoarea acţiunilor, contul „Acţiuni" de activ, cu – A se creditează;
+ A, creşte disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei" de activ, cu + A se debitează;
+ P cresc veniturile, contul „Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate" de pasiv, cu + P, se creditează.

"Conturi la bănci în lei" =	%	9.000
	„Acţiuni"	7.500
	„Câştiguri din investiţii pe ts cedate"	1.500

La sfârşitul perioadei, societatea nu mai deţine titluri pe termen scurt (plasamente de trezorerie).

II. CONTURI DE DISPONIBILITĂŢI

51 CONTURI LA BĂNCI

511 Valori de încasat
- 5112 Cecuri de încasat
- 5113 Efecte de încasat
- 5114 Efecte remise spre scontare

512 Conturi curente la bănci
- 5121 Conturi la bănci în lei
- 5124 Conturi la bănci în valută
- 5125 Sume în curs de decontare

53 CASA

531 Casa
- 5311 Casa în lei
- 5314 Casa în valută

532 Alte valori
- 5321 Timbre fiscale şi poştale
- 5322 Bilete de tratament şi odihnă
- 5323 Tichete şi bilete de călătorie
- 5328 Alte valori

54 ACREDITIVE

541 Acreditive
- 5411 Acreditive în lei
- 5412 Acreditive în valută

542 Avansuri de trezorerie

58 VIRAMENTE INTERNE

581 Viramente interne

59 AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE

591 Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate

595 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor emise şi răscumpărate
596 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor
598 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate

Sunt conturi de **trezorerie, de activ.**

Se debitează cu încasările şi **se creditează** cu plăţile. Au **sold final debitor**, care reflectă trezoreria societăţii.

Se dezvoltă în analitic pe fiecare cont de disponibil, iar cele în valută, în subanalitic, pe tipuri de valută.

III. CONTURI DE CREDITE BANCARE PE TERMEN SCURT ŞI DE DOBÂNZI.

Acestea sunt înscrise tot în clasa conturilor de trezorerie.

518 Dobânzi
5186 Dobânzi de plătit
5187 Dobânzi de încasat
519 Credite bancare pe termen scurt
5191 Credite bancare pe termen scurt
5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă
5193 Credite externe guvernamentale
5194 Credite externe garantate de stat
5195 Credite externe garantate de bănci
5196 Credite de la trezoreria statului
5197 Credite interne garantate de stat
5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

Ca regulă generală sunt conturi de **datorii, de pasiv** (cu excepţia contului 5187 „Dobânzi de încasat"). **Se creditează** cu datoria de rambursare a creditelor şi plată a dobânzii. **Se debitează** cu rambursarea datoriilor. Au **sold final creditor** care reflectă datoria rămasă de rambursat. **Se dezvoltă în analitic** pe fiecare credit în parte.

Exemplu:

1. Se primeşte in contul bancar aportul la capitalul social în sumă de 10.000 lei;
2. Se ridică din bancă 100 lei;
3. Se deschide un acreditiv în sumă de 1.000 lei;
4. Se achiziţionează materiale în valoare de 900 lei; se achită factura din acreditiv;
5. Se acordă un avans spre decontare în sumă de 50 lei;
6. Se justifică avansul astfel: bilete de călătorie 20 lei, diurnă 15 lei, diferenţa nefolosită se depune in casieria societăţii;
7. Se achită datoriile faţă de furnizori în sumă de 2.000 lei, prin virament;

8. Se primeşte un credit pe termen de 30 zile în sumă de 5.000 lei şi se înregistrează dobânda datorată 300 lei;
9. Se încasează, în numerar, creanţele de la clienţi de 3.000 lei;
10. Se achită, prin virament, salariile personalului angajat de 1.500 lei;
11. Se achiziţionează timbre fiscale în valoare de 25 lei, cu plata imediată. Se dau în consum timbre în valoare de 18 lei;
12. Se rambursează 500 lei din credit şi se achită dobânda aferentă 30 lei;
13. Se înregistrează dobânda la disponibil din contul bancar 25 lei;
14. Se achită comisioane băncii 40 lei.

Se cere: Înregistrarea cronologică şi sistematică a operaţiilor din cursul perioadei şi stabilirea trezoreriei la sfârşitul ei.

Rezolvare:

1. Primirea aportului la capitalul social:

+ A, creşte disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei" de activ, cu + A se debitează;
- A, scad creanţele faţă de acţionari, contul „Decontări cu acţionarii privind capitalul" de activ, cu – A se creditează.

"Conturi la bănci în lei"	=	"Decontări cu acţionarii privind capitalul"	10.000

2a) Ridicare de numerar:

- A, scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei" de activ, cu – A se creditează;
+ A, cresc sumele în transfer, contul „Viramente interne" de activ, cu + A se debitează.

„Viramente interne"	=	"Conturi la bănci în lei"	100

2b) Depunerea numerarului în casierie:

- A, scad sumele în transfer, contul „Viramente interne" de activ cu – A se creditează;
+ A, creşte numerarul, contul „Casa în lei" de activ, cu +A de debitează.

„Casa în lei"	=	"Viramente interne"	100

3) Deschiderea acreditivului:

- A, scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei" de activ, cu – A se creditează;
+ A, creşte valoarea acreditivului, contul „Acreditive în lei" de activ, cu +A se creditează.

"Acreditive în lei"	=	"Conturi la bănci în lei"	1.000

4a) Achiziţionare de materiale:

+ A, creşte valoarea materialelor, contul „Materiale consumabile” de activ, cu +A se debitează;
+ P, cresc obligaţiile faţă de furnizori, contul „Furnizori” de pasiv, cu +P se creditează.

“Materiale consumabile”	=	“ Furnizori”	900

4b) Achitarea facturii de acreditiv:

- P, scad obligaţiile faţă de furnizori, contul „Furnizori” de pasiv, cu – P se debitează;
- A, scade valoarea acreditivului, contul „Acreditive în lei” de activ, cu – A se creditează.

“Furnizori”	=	“Acreditive in lei”	900

5) Acordarea unui avans spre decontare:

- A, scade numerarul, contul „Casa în lei” de activ, cu – A se creditează;
+ A, cresc creanţele salariale, contul „Avansuri de trezorerie” de activ, cu +A se debitează.

“Avansuri de trezorerie”	=	“Casa in lei”	50

6. Justificarea avansului:

- A, scad creanţele, contul „Avansuri de trezorerie” de activ, cu – A se creditează;
+ A, cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli de deplasare” de activ, cu + A se debitează;
+ A, creşte numerarul, contul „Casa în lei” de activ, cu + A se debitează.

%	=	“ Avansuri de trezorerie”	50
“Cheltuieli de deplasare”			35
“Casa în lei”			15

7) Achitarea datoriilor comerciale:

- P, scad datoriile, contul „Furnizori” de pasiv, cu – P se debitează;
- A, scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei” de activ, cu – A se creditează.

“Furnizori”	=	“Conturi la bănci în lei”	2.000

8a) Primirea unui credit pe termen scurt:

+ A, creşte disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei” de activ, cu + A, se debitează
+ P, cresc datoriile bancare, contul „Credite bancare pe termen scurt” de pasiv, cu + P se creditează.

„Conturi la bănci în lei”	=	“Credite bancare pe termen scurt”	5.000

8b) Înregistrarea dobânzii la credit:

+ A, cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli cu dobânzile” de activ, cu +A se debitează;
+ P, cresc datoriile bancare, contul „Dobânzi la credite bancare pe termen scurt” de pasiv, cu + P se creditează.

“Cheltuieli cu dobânzi”	=	“Dobânzi la credite pe termen scurt”	300

9) Încasarea creanţelor clienţi în numerar:

+ A, creşte disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei ” de activ, cu + A se debitează;
- A, scad creanţele, contul „Clienţi” de activ, cu – A se creditează.

“Conturi la bănci în lei”	=	“Clienţi”	3.000

10. Achitarea salariilor prin virament:

- P, scad datoriile salariale, contul „Personal - salarii datorate” de pasiv, cu – P se debitează;
- A, scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei ” de activ, cu – A se creditează.

“Personal - salarii datorate”	=	“Conturi la bănci în lei”	1.500

11a) Achiziţionarea de timbre fiscale, cu plata imediată:

+ A, creşte valoarea timbrelor, contul „Alte valori” de activ, cu + A se debitează;
- A, scade numerarul, contul „Casa în lei „ de activ,cu – A se creditează.

“Alte valori”	=	“Casa în lei”	25

11b) Eliberarea în consum a timbrelor:

- A, scade valoarea timbrelor, contul „Alte valori” de activ, cu – A se creditează;
+ A, cresc cheltuielile, contul „Alte cheltuieli cu impozite şi taxe” de activ, cu + A se debitează.

“Alte cheltuieli cu impozite şi taxe”	=	“Alte valori”	18

12) Rambursarea parţială a creditului şi a dobânzii:

- P, scad datoriile, contul „Credite bancare pe termen scurt” şi „Dobânzi la credite” de pasiv, cu – P se debitează;
- A, scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei” de activ, cu – A se creditează.

%	=	“Conturi la bănci în lei”	530
“Credite bancare pe termen scurt”			500
„Dobânzi la credite pe termen scurt”			30

13) Înregistrarea dobânzii la disponibil:

+ A, creşte creanţa faţă de bancă, contul „Dobânzi de încasat” de activ, cu + A se debitează;
+ P, cresc veniturile, contul „Venituri din dobânzi” de pasiv, cu + P se creditează;

“Dobânzi de încasat”	=	“Venituri din dobânzi”	25

14) Achitarea de comisioane băncii:

- A, scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei” de activ, cu – A, se creditează;
+ A, cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate” de activ, cu + A, se debitează.

“Cheltuieli cu servicii bancare”	=	“Conturi la bănci în lei”	40

D	„Conturi la bănci în lei”		C
1)	10.000	2a)	100
8a)	5.000	3)	1.000
9)	3.000	7)	2.000
		10)	1.500
		12)	530
		14)	40
RD	18.000	RC	5.170
TSD	18.000		
		SFD	12.830

D	„Viramente interne”		C
2a)	100	2b)	100
RD	100	RC	100
TSD	100	TSC	100

D	„Casa în lei”		C
2b)	100	5)	50
6)	15	11a)	25
RD	115	RC	75
TSD	115	TSC	75
		SFD	40

D	„Acreditive în lei”		C
3)	1.000	4b)	900
RD	1.000	RC	900
TSD	1.000	TSC	900
		SFD	100

D	„Avansuri de trezorerie”		C
5)	50	6)	50
RD	50	RC	50
TSD	50	TSC	50

D	„Credite bancare pe termen scurt”		C
12)	500	8a)	5.000
RD	500	RC	5.000
TSD	500	TSC	5.000
SFC	4.500		

D	„Dobânzi la credite bancare pe termen scurt”		C
12)	30	8b)	300
RD	30	RC	300
TSD	30	TSC	300
SFC	270		

D	„Alte valori”		C
11a)	25	11b)	18
RD	25	RC	18
TSD	25	TSC	18
		SFD	7

D	„Dobânzi de încasat”		C
13)	25		
RD	25	RC	-
TSD	25	TSC	-
		SFD	25

Trezoreria la sfârşitul perioadei este:

- Disponibil la bănci în lei	12.830	lei
- Casa în lei	40	lei
- Acreditive în lei	100	lei
- Alte valori	7	lei
- Dobânzi de încasat	25	lei
Total	**13.002**	**lei**

Datorii bancare

- Credite bancare pe termen scurt	4.500	lei
- Dobânzi la credite	270	lei
Total datorii bancare	**4.770**	**lei**

Teste de control

1. Arătaţi componentele trezoreriei.
2. Enumeraţi principalele grupe de conturi din clasa conturilor de trezorerie şi exemplificaţi câteva conturi din fiecare grupă.
3. Caracterizaţi conturile de plasamente de trezorerie şi disponibilităţi băneşti.
4. Înregistraţi, pe baza analizei contabile, următoarele operaţiuni economico-financiare:
   a) încasarea sumei de 15.000 lei ca aport la capitalul social;
   b) ridicarea din bancă a sumei de 200 lei şi depunerea ei în casierie;
   c) acordarea unui avans spre decontare în sumă de 120 lei;
   d) justificarea avansului astfel: cheltuieli de deplasare 100 lei, suma neutilizată şi restituită la casierie 20 lei;
   e) deschiderea unui acreditiv în valoare de 2.000 lei;
   f) cumpărarea unui lot de marfă în valoare de 18.000 lei şi achitarea datoriei din acreditiv;
   g) transferul sumei de 200 lei din contul de acreditive în contul curent;
   h) primirea unui credit pe termen scurt in suma de 12500 lei;
   i) înregistrarea dobânzii la disponibilul din contul curent în sumă de 150 lei;
   j) se achiziţionează mărci poştale în valoare de 20 lei şi timbre fiscale în valoare de 25 lei;
   k) se dau în consum timbre fiscale în valoare de 15 lei;
   l) se vând produse finite în valoare de 2.000 lei la preţ de vânzare, TVA 19%; - se primeşte de la client un bilet la ordin;

m) la scadenţă se depune efectul în bancă şi se încasează în termen de cinci zile.

Determinaţi disponibilităţile băneşti la sfârşitul perioadei.

Răspunsurile la testele de control se vor insera în caietul de lucrări aplicative.

6.6. CONTURI DE CHELTUIELI

Conturile de cheltuieli fac parte din **clasa 6 de conturi**, cu următoarea componenţă:

60 CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE

601 Cheltuieli cu materiile prime
602 Cheltuieli cu materialele consumabile
6021 Cheltuieli cu materialele auxiliare
6022 Cheltuieli privind combustibilul
6023 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6024 Cheltuieli privind piesele de schimb
6025 Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat
6026 Cheltuieli privind furajele
603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604 Cheltuieli privind materialele nestocate
605 Cheltuieli privind energia şi apa
606 Cheltuieli privind animalele si păsările
607 Cheltuieli privind mărfurile
608 Cheltuieli privind ambalajele

61 CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI

611 Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile
612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile
613 Cheltuieli cu primele de asigurare
614 Cheltuieli cu studiile şi cercetările

62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI

621 Cheltuieli cu colaboratorii
622 Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
623 Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate

624 Cheltuieli cu transportul de bunuri şi persoane
625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

63 CHELT CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VĂRSAMINTE ASIMILATE

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe ,vărsaminte asimilate

64 CHELTUIELI CU PERSONALUL

641 Cheltuieli cu salariile personalului

642 Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaţilor

645 Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
6451 Contribuţia unităţii la asigurările sociale
6452 Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
6453 Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

654 Pierderi din creanţe şi debitori diverşi
658 Alte cheltuieli de explotare

6581 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
6582 Donaţii şi subvenţii acordate
6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital
6588 Alte cheltuieli de exploatare

66 CHELTUIELI FINANCIARE

663 Pierderi din creanţe legate de participaţii
664 Cheltuielile privind investiţiile financiare cedate
6641 Cheltuieli privind imobilizările finaciare cedate
6642 Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate
665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666 Cheltuieli privind dobânzile
667 Cheltuieli privind sconturile acordate
668 Alte cheltuieli financiare

67 CHELTUIELI EXTRAORDINARE

671 Cheltuieli privind calmităţile şi alte evenimente extraordinare

68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE , PROVIZIOANELE ŞI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările de valoare
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
6813 Cheltuieli de exploatare prv. ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
6814 Cheltuieli de exploatare prv. ajustările pentru deprecierea active circulante
686 Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările de valoare
6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
6864 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor

69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit
698 Alte cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar in elementele de mai sus.

Toate aceste conturi au funcţie contabilă de **activ.**
- **Se debitează** în cursul exerciţiului, la înregistrarea cheltuielilor, după natura lor.
- **Se creditează** în cursul exerciţiului cu:
  - recuperarea de cheltuieli;
  - plusurile de stocuri constatate la inventar, în cazul conturilor de cheltuieli cu stocurile;
  - cheltuieli aferente exerciţiilor viitoare;
  - la închiderea exerciţiului cu imputarea (decontarea, repartizarea) cheltuielilor asupra rezultatului, operaţie după care se soldează.

Se dezvoltă în analitic în funcţie de obiectivele urmărite de agentul economic pe centre de costuri sau profit, pe centre de responsabilitate, după subnatura cheltuielii, etc.

6.7. CONTURI DE VENITURI

Conturile de venituri fac parte din **clasa 7 de conturi**, care are următoarea componenţă:

70 CIFRA DE AFACERI NETĂ

701 Venituri din vânzarea produselor finite
702 Venituri din vânzarea semifabricatelor
703 Venituri din vânzarea produselor reziduale
704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705 Venituri din studii şi cercetări

706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
707 Venituri din vânzarea mărfurilor
708 Venituri din activităţi diverse

71 VARIAŢIA STOCURILOR

711 Variaţia stocurilor

72 VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI

721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale
722 Venituri din producţia de imobilizări corporale

74 VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE

741 Venituri din subvenţii de exploatare
7411 Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri
75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE

754 Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi
758 Alte venituri din exploatare
7581 Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi
7582 Venituri din donaţii si subvenţii primite
7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital
7584 Venituri din subvenţii pentru investiţii
7588 Alte venituri de exploatare

76 VENITURI FINANCIARE

761 Venituri din imobilizări financiare
7611 Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate
7613 Venituri din interese de participare
762 Venituri din investiţii financiare pe termen scurt
763 Venituri din creanţe imobilizate
764 Venituri din investiţii financiare cedate
7641 Venituri din imobilizări financiare cedate
7642 Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate
765 Venituri din diferenţe de curs valutar
766 Venituri din dobânzi
767 Venituri din sconturi obţinute
768 Alte venituri financiare

77 VENITURI EXTRAORDINARE

771 Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare

78 VENITURI DIN PROVIZIOANE

781 Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare

7812 Venituri din provizioane
7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante

786 Venituri financiare din provizioane

7863 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
7864 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

După funcţia contabilă, conturile de **venituri** sunt conturi de **pasiv.**

- se creditează:

- în cursul exerciţiului: cu înregistrarea veniturilor din vânzări de bunuri, lucrări, servicii, operaţiuni financiar-bancare, tranzacţii extraordinare, etc.

- se debitează:

- în cursul exerciţiului cu reducerile comerciale acordate clienţilor;
- la închiderea exerciţiului, cu încorporarea veniturilor în profit.

- se soldează , nu prezintă sold;

- se dezvoltă în analitic în funcţie de obiectivele urmărite de agentul economic: locuri generatoare de venituri, subnatură a veniturilor, etc.

Excepţie fac conturile:

- **„Variaţia stocurilor":**

Cu ajutorul contului „**Variaţia stocurilor**" se ţine evidenţa costului de producţie al stocurilor obţinute din procesul de producţie, precum şi a variaţiei acesteia.

Este un cont **bifuncţional.**

- se creditează cu:

- costul produselor, lucrărilor şi serviciilor aflate în curs de execuţie la sfârşitul perioadei;
- costul de producţie sau preţul de înregistrare al producţiei obţinute, la sfârşitul perioadei, precum şi diferenţele dintre preţul de înregistrare şi costul de producţie.

- se debitează cu:

- reluarea produselor, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie la începutul perioadei;
- costul de producţie sau preţul de înregistrare al producţiei vândute sau constatată lipsă la inventar, precum şi diferenţele de preţ aferente;

Soldul creditor, semnificând fenomenul de stocaj sau **debitor,** semnificând fenomenul de destocaj, se transferă în contul „Profit sau pierdere", la sfârşitul perioadei, moment în care contul „Variaţia stocurilor" se soldează.

- **„Venituri din producţia imobilizată":**

Acesta ţine evidenţa veniturilor din producţia de imobilizări. Este un cont de pasiv. **se creditează:**

- în cursul perioadei, cu valoarea imobilizărilor la cost de producţie, realizate pe cont propriu de agentul economic, precum şi a investiţiilor efectuate la cele existente;

- se debitează:

- la sfârşitul perioadei, cu încorporarea veniturilor în profit, soldându-se.

Se remarcă faptul că, în vederea determinării rezultatului, toate veniturile şi cheltuielile înregistrate în cursul perioadei, se transferă în contul „Profit sau pierdere". Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa profitului sau pierderii realizate de agentul economic.

- **Contul „Profit sau pierdere"** este un cont **bifuncţional.**

- se creditează cu:

- încorporarea veniturilor în profit (transferul veniturilor din conturile de venituri) ;
- pierderea contabilă reportată;

- se debitează cu:

- imputarea tuturor cheltuielilor curente asupra rezultatului (transferul cheltuielilor din conturile de cheltuieli);
- reportarea profitului net realizat în exerciţiul precedent;
- profitul net realizat în exerciţiul precedent, care a fost repartizat pe destinaţii;

Poate avea **sold final creditor** reprezentând profit, dacă veniturile au depăşit cheltuielile, **sau sold debitor**, semnificând pierdere, în situaţia în care cheltuielile depăşesc veniturile. Profitul obţinut se poate repartiza pe destinaţii legale sau reporta în exerciţiul viitor. Pierderea contabilă se reportează în exerciţiile viitoare, în vederea acoperirii ei din profitul acestora.

Pentru repartizarea profitului obţinut în exerciţiul curent se utilizează **contul „Repartizarea profitului".** Acesta este un cont de **activ.**

- se debitează cu:

- repartizarea profitului pe destinaţii legale;
- acoperirea pierderilor contabile realizate în exerciţiile precedente din profitul realizat în exerciţiul curent.

- se creditează cu:

- profitul net realizat în exerciţiul precedent, care a fost repartizat pe destinaţii legale.

Soldul debitor al contului reprezintă profitul repartizat aferent exerciţiului curent.

Pentru reportarea rezultatului , profit sau pierdere, se utilizează **contul „Rezultatul reportat"** care ţine evidenţa:

- profitului sau părţii din profitul exerciţiului precedent, a cărui repartizare a fost amânată prin hotărârea Adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor,
- pierderii sau părţii din pierderea exerciţiului precedent a cărei acoperire a fost amânată până la obţinerea de profit.

Contul „Rezultatul reportat" este un cont **bifuncţional.**

-se creditează cu:

- pierderile exerciţiilor precedente, acoperite din profitul exerciţiului curent;
- pierderile exerciţiilor precedente acoperite din rezerve;
- profitul net realizat în exerciţiul precedent şi nerepartizat (reportat).

- se debitează cu:

- reportarea pierderilor contabile obţinute în exerciţiul precedent;
- repartizarea profitului reportat ca dividende sau rezerve.

Poate avea **sold final creditor** – profit reportat şi nerepartizat încă – sau **sold debitor** – pierdere reportată şi neacoperită încă.

Pentru exemplificarea modului de funcţionare a conturilor de cheltuieli, venituri şi rezultate vom parcurge următorul **exemplu:**

Presupunem că în cursul exerciţiului au loc următoarele operaţiuni economico-financiare:

1) Se vând mărfuri în valoare de 10.000 lei, TVA 19%; costul mărfurilor vândute 8.000 lei;
2) La încasarea creanţei înainte de scadenţă se cedează un scont de 4%;
3) Se facturează servicii în valoare de 12.000 lei, TVA 19%;
4) Se înregistrează salariile cuvenite angajaţilor de 4.000 lei, contribuţia societăţii la asigurări sociale de 880 lei, la asigurări de sănătate 280 lei şi la protecţie socială (şomaj) de 120 lei.
5) Se primeşte factura pentru chiria spaţiilor comerciale în sumă de 3.600 lei, TVA 19%, pentru trei exerciţii financiare;
6) Se primesc facturi pentru:
   a) consum de energie 500 lei, TVA 19%;
   b) convorbiri telefonice 300 lei, TVA 19%.
7) Se înregistrează amortizarea utilajelor 700 lei;
8) Se înregistrează dobânzi datorate statului pentru plata cu întârziere a unor impozite de 400 lei;
9) Se înregistrează avarierea unor stocuri de mărfuri în valoare de 900 lei;
10) Se achită comisioane băncii de 150 lei;
11) Se înregistrează dobânzi cuvenite la disponibilul din bancă de 220 lei;

Se cere:

- înregistrarea operaţiilor din cursul exerciţiului;
- determinarea rezultatului şi dacă este profit, înregistrarea impozitului şi profit (16%) şi repartizarea profitului net, în proporţie de 5% ca rezervă, iar în proporţie de 95% reportarea lui în exerciţiile următoare;
- regularizarea TVA-ului.

Rezolvare:

1a) Vânzarea de mărfuri:

- Preţ de vânzare 10.000 lei

(-) TVA 19% 1.900 lei
= Total de încasat 11.900 lei

+ A, cresc creanţele comerciale, contul „Clienţi" de activ, cu + A se debitează;
+ P, cresc veniturile, contul „Venituri din vânzarea mărfurilor" de pasiv, cu + P se creditează;
+ P, creşte TVA aferentă vânzării, contul „TVA colectată" de pasiv, cu + P se creditează:

"Clienţi"	=	%	11.900
		"Venituri din vânzarea mărfurilor"	10.000
		"TVA colectată"	1.900

1b) Descărcarea gestiunii pentru marfa vândută:

- A, scade valoarea mărfurilor, contul „Mărfuri" de activ, cu – A se creditează;
+ A, cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli cu marfa" de activ, cu + A se debitează.

"Cheluieli privind mărfurile"	=	"Mărfuri"	8.000

2) Cedarea scontului şi încasarea creanţei:

- Total de incasat 11.900 lei
(-) scont + TVA 19% (476) lei
= Total incasat 11.424 lei

Altfel calculat, societatea a acordat o reducere financiara de 4 % din pretul de vanzare, adica 400 lei (4%*10.000 lei), la care se adauga taxa aferenta reducerii (19% *400 lei).

- A, scad creanţele comerciale, contul „Clienţi" de activ, cu – A se creditează;
+ A, cresc cheltuielile financiare, contul „Cheltuieli privind sconturi cedate" de activ, cu + A se debitează;
- P, scade TVA aferent vânzării, contul „TVA colectată" de pasiv, cu – P se debitează;
+ A, creşte disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei" de activ, cu + A, se debitează.

%	=	" Clienţi"	11.900
"Chelt. privind sconturi cedate"			400
"TVA colectată"			76
„Conturi la bănci în lei"			11.424

3) Facturarea unor servicii:

- tarif 12.000 lei
(+) TVA 19% 2.280 lei
= Total de încasat 14.280 lei

+ A, cresc creanţele comerciale, contul „Clienţi" de activ, cu + A se debitează;
+ P, cresc veniturile, contul „Venituri din servicii" de pasiv, cu + P se creditează;
+ P, creşte TVA aferentă vânzării, contul „TVA colectată" de pasiv, cu + P se creditează.

"Clienţi"	=	%	14.280
		"Venituri din servicii"	12.000
		"TVA colectată"	2.280

4a) Înregistrarea salariilor datorate angajaţilor:

+ A, cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli privind salariile" de activ, cu + A de debitează;
+ P, cresc datoriile salariale, contul „Personal -salarii datorate" de pasiv, cu + P se creditează.

"Cheltuieli cu salariile"	=	"Personal salarii datorate"	4.000

4b) Înregistrarea contribuţiei societăţii la asigurări sociale şi asigurări de sănătate:
+ A, cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli cu asigurări sociale" de activ, cu + A se debitează;
+ P, cresc datoriile sociale, contul „Contribuţia unităţii la asigurările sociale" şi „Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" de pasiv, cu + P se creditează.

"Chelt. cu asig. sociale"	=	%	1.160
		"Contribuţia unităţiila asig. sociale"	880
		"Contrib. angaj.la asig. soc de sanatate"	280

4c) Înregistrarea contribuţiei societăţii la protecţie socială:

+ A, cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli cu protecţia socială" de activ, cu + A se debitează;
+ P, cresc datoriile sociale, contul „Contribuţia unităţii la fondul de şomaj" de pasiv, cu + P se creditează.

"Cheltuieli cu protecţia socială"	=	"Contrib. unităţii. la fd şomaj"	280

5) Înregistrarea facturii pentru chirie:

▪ Chirie	3.600 lei
(+) TVA 19%	684 lei
= Total de plată	4.284 lei

$$\text{Chirie anuală} = \frac{3600}{3} = 1200 \text{ lei}$$

Chiria exerciţiului curent 1200 lei; chiria exerciţiilor viitoare 1200 lei x 2 ani = 2400 lei.

+ A, cresc cheltuielile, conturile „Cheltuieli cu chirii" şi „Cheltuieli în avans" de activ, cu + A se debitează;
+ A, creşte TVA la cumpărare, contul „TVA deductibilă" de activ, cu + A se debitează;
+ P, cresc datoriile comerciale, contul „Furnizori" de pasiv, cu + P se creditează.

%	=	"Furnizori"	4.284
"Cheltuieli cu chirii"			1.200
"Cheltuieli în avans"			2.400
"TVA deductibilă"			684

6) Înregistrarea facturilor pentru consumul de energie şi servicii poştale:

Energie	500 lei
TVA 19%	95 lei
Subtotal I	*595 lei*
Servicii poştale	300 lei
TVA 19%	57 lei
Subtotal II	*357 lei*
Total de plată	**952 lei**

+ A, cresc cheltuielile, conturile „Cheltuieli cu energia" şi „Cheltuieli cu servicii poştale" de activ,cu + A se debitează;
+ A, creşte TVA la cumpărare, contul „TVA deductibilă" de activ, cu + A se debitează;
+ P, cresc datoriile comerciale, contul „Furnizori" de pasiv, cu + P se creditează.

%	=	"Furnizori"	952
"Cheltuieli cu energia"			500
"Cheltuieli cu serv. poştale"			300
"TVA deductibilă"			152

7) Înregistrarea amortizării utilajelor:

+ A, cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli cu amortizarea" de activ, cu + A, se debitează;
+ P, creşte amortizarea, contul „Amortizarea echipamentelor tehnice" de pasiv, cu + P se creditează;

„Cheltuieli cu amortizarea"	=	"Amortizarea echipamentelor tehnice"	700

8) Înregistrarea dobânzilor pentru întârzieri la plata datoriilor fiscale:

+ A, cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi şi penalităţi" de activ, cu + A se debitează;
+ P, cresc datoriile fiscale, contul „Alte datorii în legătură cu statul" de pasiv, cu + P se creditează.

"Despăgubiri, amenzi şi penalităţi"	=	"Alte datorii …"	400

9) Înregistrarea lipsei de materiale cauzată de o calamitate:

+ A, cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli extraordinare cu materiale" de activ, cu + A, se debitează;
- A, scade valoarea materialelor, contul „Materiale consumabile" de activ, cu – A se creditează.

"Cheltuieli extraordinare pv mat."	=	"Materiale consumabile"	900

10) Achitarea de comisioane băncii:

+ A, cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli cu servici bancare" de activ, cu + A, se debitează;

- A, scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei” de activ, cu – A, se creditează.

“Cheltuieli cu sevicii bancare”	=	“Conturi la bănci în lei”	150

11) Înregistrarea dobânzii la disponibil:

+ A, cresc creanţele bancare, contul „Dobânzi de primit” de activ, cu + A se debitează;
+ P, cresc veniturile, contul „Venituri din dobânzi”de pasiv,cu + P se creditează.

“Dobânzi de primit”	=	“Venituri din dobânzi”	220

12) Închiderea exerciţiului:
12a) Încorporarea veniturilor în profit:

- P, scad veniturile, conturile „Venituri din vânzarea mărfurilor”, „Venituri din servicii” şi „Venituri din dobânzi” de pasiv, cu – P se debitează;
+ P, creşte profitul, contul „Profit sau pierdere” de pasiv, cu + P se creditează.

%	=	“Profit sau pierdere”	22.220
“Venituri din vânzarea mărfurilor”			10.000
“Venituri din servicii”			12.000
“Venituri din dobânzi”			220

12b) Imputarea cheltuielilor asupra rezultatului:

- A, scad cheltuielile, conturile „Cheltuieli privind mărfurile”, „Cheltuieli privind energia”, „Cheltuieli cu chiriile”, „Cheltuieli poştale”, „Cheltuieli cu servicii bancare”, „Cheltuieli cu salarii”, „Contribuţia unităţii la asigurările sociale”, „Contribuţia unităţii pentru fondul de şomaj”, „Despăgubiri, amenzi şi penalităţi”, „Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor”, „Cheltuieli privind sconturile acordate”, „Cheltuieli extraordinare cu materiale” de activ,, cu - A, se creditează;
- P, scade profitul, contul „Profit sau pierdere” de pasiv, cu – P, se debitează.

“Profit sau pierdere”	=	%	17.990
		“Cheltuieli pv mărfurile”	8.000
		“Cheltuieli pv energia”	500
		“Cheltuieli cu chirii”	1.200
		“Cheltuieli poştale”	300
		“Cheltuieli cu servicii bancare”	150
		“Cheltuieli cu salariile”	4.000
		“Contribuţia la asigurări sociale”	1.160
		“Contribuţia unităţii la fd şomaj”	280
		“Despăgubiri, amenzi şi pen....”	400
		“Cheltuieli cu amortizarea”	700
		“Cheltuieli pv sconturi acordate”	400
		“Cheltuieli extraordinare”	900

Determinarea profitului brut şi a impozitului pe profit:

▪ Venituri din exploatare (din vânzarea mărfurilor şi serviciilor)	22.000 lei
(-) Cheltuieli din exploatare	16.690 lei
a) = Profit din exploatare	**5.310 lei**

▪ Venituri financiare (dobânzi)	220 lei
(-) Cheltuieli financiare (sconturi cedate)	400 lei
b) = Pierdere din operaţii financiare	**(180) lei**
▪ Venituri extraordinare	0 lei
(-) Cheltuieli extraordinare (lipsuri din calamităţi)	900 lei
c) = Pierdere din operaţii extraordinare	**(900) lei**

Rezultatul brut (profit) = a + b + c = **4.230 lei**

Considerând ca rezultatul contabil este egal cu cel determinat dupa reguli fiscale, atunci,

Impozit pe profit = 4.230 x 16% = **677 lei**

Rezultat net contabil = Rezultat brut contabil - Impozit pe profit = **3.553 lei**

13) Înregistrarea impozitului pe profit:

+ A, cresc cheltuielile, contul „Cheltuieli cu impozitul pe profit" de activ, cu + A, se debitează;
+ P, cresc datoriile fiscale, contul „Impozit pe profit" de pasiv, cu + P, se creditează.

"Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	"Impozit pe profit"	677

14) Imputarea cheltuielii cu impozitul pe profit asupra rezultatului:

- A, scad cheltuielile, contul „Cheltuieli cu impozitul pe profit" de activ, cu – A, se creditează;
- P, scade profitul, contul „Profit sau pierdere" de pasiv, cu – P, se creditează.

„Profit sau pierdere"	=	"Cheltuieli cu impozitul pe profit"	677

15) Repartizarea parţială a profitului pentru constituirea rezervelor 3.553 lei x 5% = 17.765 lei**:**

+ A, cresc sumele repartizate din profit, contul „Repartizarea profitului" de activ, cu + A se debitează;
+ P, cresc rezervele, contul "Rezerve legale" de pasiv, cu + P, se creditează.

"Repartizarea profitului"	=	"Rezerve legale"	177,65

16) Regularizarea TVA:

a) Deducerea taxei de la cumpărare din taxa de la vânzare:
- P, scade TVA aferentă vânzării, contul "TVA colectată" de pasiv, cu – P, se debitează;

- A, scade TVA de la cumpărare, contul "TVA deductibilă" de activ, cu – A, se creditează.

"TVA colectată"	=	"TVA deductibilă"	836

b) Înregistrarea TVA de plată:

- TVA colectată (1.900+2.280 – 76) = 4.104 lei
(+) TVA deductibilă 836 lei
= TVA de plată 3.268 lei

- P, scade TVA colectată, contul „TVA colectată" de pasiv, cu – P se debitează;
+ P, cresc datoriile fiscale, contul „TVA de plată" de pasiv, cu + P se creditează.

"TVA colectată"	=	"TVA de plată"	3.268

17) Plata TVA datorată statului:

- P, scad datoriile fiscale, contul „TVA de plată" de pasiv, cu – P, se debitează;
- A, scade disponibilul, contul „Conturi la bănci în lei" de activ, cu – A se creditează.

"TVA de plată"	=	"Conturi la bănci în lei"	3.268

D"Venituri din vânzarea mărfurilor" C			
12a)	10.000	11)	10.000
RD	10.000	RC	10.000
TSD	10.000	TSC	10.000
	-		-

D „Venituri din servicii" C			
12a)	12.000	3)	12.000
RD	12.000	RC	12.000
TSD	12.000	TSC	12.000
	-		-

D „Cheltuieli pv mărfurile" C			
1b)	8.000	12b)	8.000
RD	8.000	RC	8.000
TSD	8.000	TSC	8.000
	-		-

D „Cheltuieli cu salariile" C			
4a)	4.000	12b)	4.000
RD	4.000	RC	4.000
TSD	4.000	TSC	4.000
	-		-

D „Cheltuieli cu asigurările sociale"C			
4b)	1.160	12b)	1.160
RD	1.160	RC	1.160
TSD	1.160	TSC	1.160
	-		-

D „Cheltuieli cu protecţia socială" C			
4c)	280	12b)	280
RD	280	RC	280
TSD	280	TSC	280
	-		-

D „Cheltuieli cu chiriile" C			
5)	1.200	12b)	1.200
RD	1.200	RC	1.200
TSD	1.200	TSC	1.200
	-		-

D „Cheltuieli cu energia" C			
6)	500	12b)	500
RD	500	RC	500
TSD	500	TSC	500
	-		-

D „Cheltuieli cu servicii poştale” C			
6)	300	12b)	300
RD	300	RC	300
TSD	300	TSC	300
-		-	

D „Cheltuieli cu amortizarea” C			
7)	700	12b)	700
RD	700	RC	700
TSD	700	TSC	700
-		-	

D„Despăgubiri, amenzi, penalităţi.”C			
8)	400	12b)	400
RD	400	RC	400
TSD	400	TSC	400
-		-	

D „Cheltuieli cu servicii bancare” C			
10)	150	12b)	150
RD	150	RC	150
TSD	150	TSC	150
-		-	

D „Cheltuieli cu impozit pe profit” C			
13)	677	14)	677
RD	677	RC	677
TSD	677	TSC	677
-		-	

D „Venituri din dobânzi” C			
12a)	220	3)	220
RD	220	RC	220
TSD	220	TSC	220
-		-	

D „Cheltuieli sconturi acordate” C			
2)	400	12b)	400
RD	400	RC	400
TSD	400	TSC	400
-		-	

D „Cheltuieli extraordinare” C			
9)	900	12b)	900
RD	900	RC	900
TSD	900	TSC	900
-		-	

D „Profit sau pierdere” C			
12)	17.990	12a)	22.200
14)	677		
RD	18.667	RC	22.200
TSD	18.667	TSC	22.200
SFC Profit net	3.553		

D „Repartizarea profitului” C			
15)	177,65		
RD	177,65	RC	0
TSD	177,65	TSC	0
		SFD	177,65

D „TVA colectată" C			
2)	76	1a)	1.900
16a)	836	3)	2.280
16b)	3.268		
RD	4.280	RC	4.180
TSD	4.180	TSC	4.180
-		-	

D „TVA deductibilă” C			
5)	684	16a)	836
6)	152		
RD	836	RC	836
TSD	836	TSC	836
-		-	

D „TVA de plată” C			
17)	3.268	16b)	3.268
RD	3.268	RC	3.268
TSD	3.268	TSC	3.268
-		-	

Deschiderea conturilor la 01.01 exerciţiul „N+1”:

D	„Profit sau pierdere”		C
1)	177,65	Si)	3.553
2)	3.375,35		
RD	3.553	RC	3.553
TSD	3.553	TSC	3.553
	-		-

D	„Repartizarea profitului”		C
Si)	177,65	1)	177,65
RD	177,65	RC	177,65
TSD	177,65	TSC	177,65
	-		-

D	„Rezultatul reportat”		C
		2)	3.375,35
RD	-	RC	3.375,35
TSD	-	TSC	3.375,35
SFC	3.375,35		-

Se vor efectua următoarele înregistrări:

1) Diminuarea profitului din exerciţiul precedent pentru sumele deja repartizate:

- A, scad sumele repartizate din profit, contul „Repartizarea profitului” de activ, cu – A se creditează;
- P, scade profitul, contul „Profit sau pierdere” de pasiv, cu – P, se debitează.

„Profit sau pierdere”	=	“Repartizarea profitului”	177,65

2) Reportarea profitului nerepartizat (3.553 lei – 177,65 lei = 3.375,35 lei):

- P, scade profitul, contul „Profit sau pierdere” de pasiv, cu – P se debitează;
+ P, creşte profitul reportat, contul „Rezultatul reportat” de pasiv, cu + P se creditează.

“Profit sau pierdere”	=	“Rezultatul reportat”	3.375,35

După această operaţie, contul „Profit sau pierdere” s-a soldat, iar calculul rezultatului în exerciţiul “N+ 1” începe de la zero, respectând principiul independenţei exerciţiilor.

Teste de control

1. Enumeraţi grupele de conturi din clasele conturilor de cheltuieli şi venituri.
2. Caracterizaţi conturile de cheltuieli şi venituri.
3. Caracterizaţi contul de “Profit şi pierdere” şi “Repartizarea profitului”.
4. Înregistraţi, în baza analizei contabile, următoarele operaţiuni economico-financiare:
   a) se facturează un serviciu la un tarif de 3.000 lei, TVA 19%;
   b) se dau în consum materiale 500 lei;
   c) se înregistrează salarii datorate personalului 1.200 lei;
   d) se cumpără mărfuri în valoare de 10.000 lei;

e) se vinde integral un lot de marfă la preţ de vânzare de 14.000 lei;
f) se înregistrează dividendele cuvenite în cuantum de 5.000 lei;
g) se înregistrează şi încasează dobanda la disponibilul la bancă 100 lei;
h) se primesc despăgubiri pentru exproprierea unui teren 17.000 lei; costul terenului 18.000 lei;
i) se înregistrează şi achită dobânzi la un credit bancar 400 lei;
j) se înregistrează impozitul pe profit 640 lei;
k) se transferă cheltuielile şi veniturile în contul "Profit şi pierdere";
l) se repartizează 400 lei din profit ca rezervă legală.

Determinaţi rezultatul contabil net al societăţii.

Răspunsurile la testele de control se vor insera în caietul de lucrări aplicative.

6.8. CONTURI SPECIALE

Conturile speciale fac parte din clasa 8 de conturi şi se subîmpart în două grupe:
- Grupa 80 – „Conturi în afara bilanţului"
- Grupa 81 – „Bilanţ"

CLASA 8 – CONTURI SPECIALE

80 CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI

801 Angajamente acordate
8011 Giruri şi garanţii acordate
8018 Alte angajamente acordate
802 Angajamente primite
8021 Giruri şi garanţii primite
8028 Alte angajamente primite
803 Alte conturi în afara bilanţului
8031 Imobilizări corporale luate cu chirie
8032 Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034 Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare
8035 Stocuri de natura obiectelor de inventar date in folosinţă
8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037 Efecte scontate neajunse la scadenţă
8038 Alte valori în afara bilanţului
804 Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe

805 Dobanzi aferente contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, neajunse la scadenţă

8051 Dobânzi de plătit

8052 Dobânzi de încasat

89 BILANŢ

891 Bilanţ de deschidere

892 Bilanţ de închidere

Grupa 80 cuprinde trei subgrupe de conturi: „Angajamente acordate", „Angajamente primite" şi „Alte conturi în afara bilanţului".

Reflectă elemente ale altor patrimonii, aflate temporar în patrimoniul societăţii. Funcţionează în partidă simplă, adică înregistrările se fac în debitul sau în creditul unui singur cont, fără folosirea de conturi corespondente.

De exemplu, dacă la aprovizionarea cu stocuri se constată un stoc în plus, necomandat sau necontractat, temporar se preia în custodie urmând să fie restituit.

La preluarea în custodie se întocmeşte „Proces-verbal de custodie", iar stocul se înregistrează în debitul contului „Valori materiale primite în păstrare sau în custodie" la preţ de cumpărare, în limita căruia societatea răspunde pentru stocul respectiv. La restituirea stocului contul se creditează.

Conturile din grupa 89 „Bilanţ" funcţionează în partidă dublă, intrând în corespondenţă cu conturile de activ şi de pasiv.

Se utilizează pentru închiderea conturilor la 31 decembrie exerciţiul „N", respectiv la preluarea soldurilor iniţiale la 01 ianuarie exerciţiul „N+1".

6.9. CONTURI DE GESTIUNE

Clasa 9 cuprinde trei grupe de conturi orientative, utilizate în calculaţia costurilor de producţie.

CLASA 9 – CONTURI DE GESTIUNE

90 DECONTĂRI INTERNE

901 Decontări interne privind cheltuielile

902 Decontări interne privind producţia obţinută

903 Decontări interne privind diferenţele de preţ

92 CONTURI DE CALCULAŢIE

921 Cheltuielile activităţii de bază

922 Cheltuielile activităţilor auxiliare

923 Cheltuieli indirecte de producţie

924 Cheltuieli generale de administraţie

925 Cheltuieli de desfacere

93 COSTUL PRODUCŢIEI

931 Costul producţiei obţinute

932 Costul producţiei în curs de execuţie

Se pot utiliza în partidă simplă sau dublă. În funcţie de specificul activităţii şi obiectivele societăţii se stabileşte modul de funcţionare a lor, iar la ele se mai pot adăuga şi alte conturi.

Unitatea de Învăţare Nr. 7

LUCRĂRI CONTABILE DE ÎNCHIDERE A EXERCIŢIULUI FINANCIAR

Cuprins **Pagina**

Obiectivele Unităţii de Învaţare Nr. 7 134
7.1 Lucrări contabile de închidere a exerciţiului financiar
7.2 Întocmirea şi prezentarea bilanţului contabil şi a contului "Profit şi pierdere" (contul de rezultate) 221
Întrebări recapitulative la Unitatea de Învaţare Nr. 7 223

OBIECTIVELE unităţii de invăţare nr. 7

Principalele obiective ale unităţii de invăţare Nr. 7 sunt:

- familiarizarea cu structura situaţiilor financiare finale
- evidenţierea şi înţelegerea etapelor de închidere a exerciţiului
- înţelegerea metodologiei de întocmire a bilanţului contabil şi a contului "Profit şi pierdere"

Societăţile comerciale, societăţile/companiile naţionale, regiile autonome, instituţiile naţionale de cercetare-dezvoltare, societăţile cooperatiste şi celelalte persoane juridice cu scop lucrativ au obligaţia să întocmească situaţii financiare anuale, precum şi în situaţia fuziunii, dizolvării sau încetării activităţii, în condiţiile legii.

Componenţa situaţiilor financiare se diferenţiează în funcţie de următoarele criterii:[28]

- Persoanele juridice care la data bilanţului depăşesc limitele a două dintre următoarele trei criterii, denumite în continuare criterii de mărime:

  - Total active: 3.650.000 euro;
  - Cifra de afaceri netă: 7.300.000 euro;
  - Număr mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 50

  Întocmesc situaţii financiare anuale care cuprind:

  - Bilanţ;
  - Cont de profit şi pierdere;
  - Situaţia modificării capitalului propriu;
  - Situaţia fluxurilor de trezorerie;
  - Note explicative la situaţiile financiare anuale.

- Persoanele juridice care la data bilanţului nu depăşesc limitele a două dintre criteriile de mărime prevăzute la alin. (1) întocmesc situaţii anuale simplificate care cuprind:

  - Bilanţ prescurtat;
  - Cont de profit şi pierdere;
  - Note explicative la situaţiile financiare anuale simplificate.

Opţional, ele pot întocmi situaţia modificării capitalului propriu şi/sau situaţia fluxurilor de trezorerie.

- Potrivit legii contabilităţii, situaţiile financiare anuale trebuie însoţite de o declaraţie scrisă de asumare a răspunderii conducerii persoanei juridice pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale în conformitate cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene.

În vederea întocmirii bilanţului şi a contului „Profit şi pierdere" este necesară parcurgerea unor etape premergătoare a căror tratare este succintă în acest curs, deoarece ea face obiectul contabilităţii financiare prin studiul căreia noţiunile contabile se relevă mult mai detaliat.

[28] Anexa la Ordinul 1752/2005 al MFP pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

7.1. LUCRĂRI CONTABILE DE ÎNCHIDERE A EXERCIŢIULUI FINANCIAR

După înregistrarea cronologică şi sistematică a tuturor tranzacţiilor, evenimentelor şi operaţiunilor economico-financiare se întocmeşte o primă balanţă de verificare.

Se parcurg apoi următoarele etape, cunoscute şi sub denumirea de lucrări de închidere a exerciţiului financiar:

- Inventarierea generală a elementelor de activ şi de pasiv şi a celorlalte bunuri şi valori aflate în gestiune şi administrare, potrivit normelor emise de Ministerul Finanţelor Publice;
- Actualizarea creanţelor şi datoriilor exprimate în valută la cursul valutelor valabil pentru 31 decembrie „N";
- Actualizarea disponibilului în valută la cursul valutelor din 31 decembrie „N";
- Înregistrarea cheltuielilor şi veniturilor aferente exerciţiilor viitoare;
- Constituirea şi/sau ajustarea provizioanelor pentru riscuri viitoare;
- Determinarea şi regularizarea impozitului pe profit;
- Întocmirea celei de-a doua balanţe de verificare.

7.1.1. Inventarierea elementelor de activ şi de pasiv

Aceasta se face în dublu scop:

a) pentru a aduce situaţia scriptică la nivelul celei faptice;
b) în vederea evaluării elementelor de activ şi de pasiv pentru bilanţ.

Metodologia de inventariere a elementelor de activ, respectiv pasiv este diferită în funcţie de natura acestora. Astfel:

- activele imobilizate corporale şi numerarul se inventariază prin numărare;
- stocurile faptice se stabilesc prin numărare, măsurare, cântărire sau alte metode (de exemplu, cubajul pentru materialele de construcţie aflate în vrac: var, ciment, pietriş, etc.) în funcţie de natura stocului;
- creanţele şi datoriile se inventariază pe baza extraselor de cont confirmate de terţi;
- disponibilităţile din bănci se inventariază pe baza extraselor de cont emise de bănci pentru data de 31 decembrie „N".

După stabilirea stocurilor şi soldurilor faptice, se procedează la compararea lor cu cele scriptice putând rezulta următoarele situaţii:

- stocurile şi soldurile faptice sunt egale cu cele scriptice, situaţie ideală;
- stocurile şi soldurile faptice sunt mai mari decât cele scriptice (plusuri la inventar) sau mai mici (lipsuri la inventar).

Urmează apoi regularizarea plusurilor şi lipsurilor. Fără pretenţia tratării complete a acestei operaţii, vom arăta modul de regularizare a diferenţelor la inventar.

a) În cazul imobilizărilor corporale:

- plusul la inventar se inregistrează ca o intrare de active şi simultan o subvenţie pentru investiţii; pe măsura amortizării activului, subvenţia se trece proporţional cu amortizarea pe venituri;

Exemplu:

1) Presupunem că s-a constatat un calculator neînregistrat în contabilitate. Înregistrarea lui va fi:

"Aparate şi instalaţii de măsurare, control, reglare"	=	„Subvenţii pentru investiţii"	3.000

Evaluarea se va face la valoarea justă a activului, adică valoarea la care acesta s-ar schimba de bunăvoie între două părţi, aflate în cunoştinţă de cauză şi la un preţ determinat în mod obiectiv, pe o piata activă.

Dacă se decide ca durata de viaţă economică a calculatorului să fie de trei ani, în exerciţiul „N+1":

- se înregistrează amortizarea anuală.

$$\text{Anuitatea amortizării} = \frac{3000\,lei}{3\,ani} = 1000\ lei/an$$

"Cheltuieli cu amortizarea"	=	"Amortizarea instalaţiilor"	1.000

- şi concomitent se reia subvenţia la veniturile perioadei:

"Subvenţii pentru investiţii"	=	"Venituri din subvenţii pentru investiţii"	1.000

Operaţia se repetă pâna la completa amortizare a imobilizării.

2) Lipsa de active imobilizate se înregistrează ca o ieşire a activului. Presupunem, de exemplu, lipsa unui utilaj la valoarea de intrare de 1.600 lei, amortizare cumulată 1.200 lei.

%	=	Echipamente tehnologice"	1.600
"Amortizarea echip. tehnologice"			1.200
"Cheltuieli cu amortizarea"			400

b) În cazul stocurilor, dacă privim problematica foarte simplist:

- plusul se înregistrează ca o intrare de stoc şi o recuperare a cheltuielilor cu stocurile. Presupunând un plus de marfă „X" 200 buc x 30 lei/buc, înregistrarea va fi:

"Mărfuri"	=	"Cheltuieli privind mărfurile"	6.000

- lipsa se înregistrează ca o ieşire de stocuri şi o cheltuielă cu stocurile. De exemplu o lipsă de materii prime de 100 m x 50 lei/m, se va înregistra:

"Cheltuieli cu materii prime"	=	"Materii prime"	5.000

c) În ceea ce priveşte numerarul:

- plusul semnifică o încasare şi un venit din exploatare:

"Casa în lei"	=	"Alte venituri din exploatare"	500

- minusul semnifică o plată şi se impută casierului:

"Alte creanţe în legătură cu personalul"	=	"Casa în lei"	250

În ceea ce priveşte creanţele, datoriile, disponibilul, după primirea confirmărilor de solduri, dacă apar diferenţe se va proceda la verificarea înregistrării operaţiunilor în contabilitate prin punctaj şi se va rectifica eroarea (este posibil să se fi înregistrat o altă sumă decât cea din document, sau în alt cont decât cel potrivit operaţiei, etc.).

După ce s-au înregistrat în contabilitate toate diferenţele constatate la inventar, se procedează la evaluarea pentru bilanţ.

Evaluarea activelor nemonetare (imobilizări, stocuri) se face la valoarea justă, a creanţelor şi datoriilor la suma posibilă de încasat/plătit. Se compară apoi valoarea contabilă cu cea reală şi dintre cele două se alege, conform principiului prudenţei, valoarea cea mai mică în cazul activelor şi cea mai mare în cazul datoriilor.

Exemplu:

Se constată că un stoc de materiale, cu o valoare contabilă de 800 lei, nu are mişcare de două exerciţii financiare. Valoarea lui justă, dacă l-am preda unui centru de colectare şi valorificare a materialelor este de 120 lei. În acest caz, vom ajusta valoarea stocului cu 680 lei = 800-120, iar înregistrarea va fi:

"Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"	=	"Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile"	680

În bilanţul contabil, stocul de materiale va fi înscris la 120 lei, sumă obţinută prin scăderea ajustării din valoarea de intrare a stocului.

7.1.2. Actualizarea creanţelor şi datoriilor exprimate în valută la cursul valutelor din 31 decembrie "N"

În bilanţul contabil elementele monetare exprimate în valută (creanţe, datorii şi disponibilităţi băneşti) se evaluează la cursul de schimb comunicat de BNR şi valabil la

data închiderii exerciţiului financiar. Pentru aceasta se calculează şi înregistrează diferenţele de curs, care semnifică venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

Diferenţele de curs se determină prin înmulţirea creanţei sau datoriei în valută cu diferenţa dintre cursul la data înregistrării creanţei sau datoriei sau cursul la care au fost raportate în luna anterioară şi cursul de la data încheierii exerciţiului financiar.

Exemplu:

Societatea comercială efectuează următoarele tranzacţii economico-financiare în cursul exerciţiului, ştiind că soldul iniţial al contului 5124 „Conturi la bănci în valută" este de 300 Euro cu echivalent de 1.020 lei.

a) Exportă un lot de mărfuri pentru care se cunosc:
- preţ de vânzare negociat cu partenerul extern 2.000 Euro;
- cursul la data declaraţiei vamale de export 3,50 lei/Euro.

b) Se încasează de la clientul extern 1.200 Euro, cursul valutar valabil la data încasării fiind 3,60 lei/Euro;

c) Se primeşte factura reprezentand servicii prestate de un partener extern, la un tarif de 800 Euro, cursul valutar oficial de la data facturii fiind 3,65 lei/Euro;

d) Se achită la un prim termen de plată 200 Euro, cursul valutar oficial la data plăţii fiind 3,75 lei/Euro.

La închiderea exerciţiului financiar cursul este de 3,62 lei/Euro.

a) Înregistrarea exportului de marfa:

Preţ extern 2.000 Euro x 3,50 = 7.000 lei

"Clienţi externi" 4111 =		707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	7.000

b) Încasarea de la extern a 1.200 Euro:

Încasăm: 1.200 Euro x 3,60 = 4.320 lei
Creanţa este: 1.200 Euro x 3,50 = 4.200 lei
Diferenţă favorabilă: 120 lei

„Conturi la bănci în valută" 5124 =		%	4320
	4111	"Clienţi externi"	4.200
	765	"Venituri din dif. de curs"	120

c) Înregistrarea facturii de la extern (800 Euro x 3,65 = 2.920 lei)**:**

"Chelt. cu alte servicii ef. de terţi" 628 =		401 "Furnizori(externi)"	2.920

d) Achitarea parţială a datoriei:

Achităm: 200 Euro x 3,75 = 750 lei
Datoria este 200 Euro x 3,65 = 730 lei
Diferenţă de curs nefavorabilă 20 lei

%	=	5124 "Conturi la bănci în valută"	750
"Furnizori (externi)" 401			730
"Chelt. cu dif. de curs" 665			20

D 4111 „Clienţi externi" C	
a)2.000€x3,50 = 7.000 lei	b) 1.200€x3,50 = 4.200 lei
e) 96 lei	
RD	RC
2.000€ ...7.096 lei	1.200€.... 4.200 lei
-	SFD
	800€x3,62=2.896lei

D 401 „Furnizori externi" C	
d) 200€x3,65 = 730 lei	c) 800€x3,65 = 2.920 lei
f) 18 lei	
RD	RC
200€.....748 lei	800€.....2.920 lei
SFC	-
600€x3,62=2.172	

D 765"Venituri din dif. de curs" C	
	b) 120 lei
	e) 96 lei
	f) 18 lei
	g) 116 lei

D 665"Cheltuieli din dif. de curs" C	
d) 20 lei	

D 5124"Conturi la bănci în valută" C	
Si 300€.. 1020 lei	d) 200€x3,95=
b) 1200€..4320lei	750 lei
TSD	TSC
1500€.....5340 lei	200€.....750 lei
actualiz 116 lei	
1500€ . 5456 lei	200 € ..... 750 lei
	SFD1300€x3,62 = 4706 lei

Din conturi, rezultă că la 31 decembrie, creanţa este 800€ x3,50=2.800 lei exprimată de soldul final debitor al contului 4111 „Clienţi externi". Iar datoria de 600€ x 3,65 = 2.190 lei, exprimată de soldul final creditor al contului 401 „Furnizori externi". Reflectarea lor în bilanţ, se va face la cursul de 3,62 lei/€ , valabil pentru 31 decembrie. Pentru aceasta determinăm şi înregistrăm:

e) Diferenţele de curs aferente creanţelor în valută:

800€ (3,50 lei/€ - 6,62 lei/€) = 96 lei, diferenţă favorabilă, deoarece creanţa de încasat la 31 decembrie „N" este mai mare decât cea de la data înregistrării sale; reflectarea ei în contabilitate se face prin formula contabilă:

"Clienţi/externi"	4111	=	765 "Venituri din diferenţe de curs"	96

Dacă vom analiza soldul contului 4112 „Clienţi/externi” observăm că este de 2.896 lei, adică echivalentul de 800€ x 3,62 lei, cursul de închidere.

f) Diferenţele de curs aferente datoriilor în valută sunt:

600 € (3,65lei/€ - 3,62lei/€), diferenţă favorabilă, deoarece cursul la 31 decembrie „N” este mai mic decât cel de la data facturării externe; în contabilitate se reflectă prin înregistrarea:

“Furnizori/externi”	401 =	765 “Venituri din diferenţe de curs”	18

Constatăm că soldul contului 401 „Furnizori/externi” este de 2172 lei, adică echivalentul a 600€ x 3,62 lei, cursul de închidere.

7.1.3. Actualizarea disponibilului în valută la cursul BNR din 31 decembrie „N”

În cursul exerciţiului toate operaţiile de încasări şi plăţi s-au înregistrat în contabilitate la cursul BNR din ziua operaţiei, cu excepţia schimburilor valutare, înregistrate la cursul băncii care efectuează schimbul.

Disponibilul rămas în valută, se va recunoaşte în bilanţul contabil la cursul BNR valabil pentru 31 decembrie. Pentru aceasta se calculează diferenţa de curs prin compararea soldului final în valută şi echivalentul în lei cu soldul final evaluat la curs de închidere. Diferenţa se recunoaşte pe seama veniturilor sau cheltuielilor financiare, după caz.

Din exemplul anterior, din datele conţinute în contul 5124 „Conturi la bănci in valută” constatăm:

- TSD 1500€ reprezentând 5340 lei (date valabile inainte de actualizare)

(-) TSC 200€ reprezentând 750 lei (date valabile inainte de actualizare)

= SFD 1300€ reprezentând 4590 lei

Daca actualizăm disponibilul din cont la cursul din 31 decembrie „N”, respectiv de 3,62 lei/€, vom obţine 1300€ x 3,62 lei/-€ = 4706 lei, de unde rezultă o diferenţă favorabilă de 116 lei, care va fi recunoscută pe seama veniturilor financiare şi se va înregistra astfel:

g) 5124“Conturi la bănci în valută”	=	765“Venituri din dif. de curs”	116	

După înregistrare se constată că soldul contului 5124 „“Conturi la bănci în valută/euro” este 4.706 lei, adică echivalentul a 1300€ x 3,62 lei, cursul de închidere.

7.1.4. Înregistrarea cheltuielilor şi veniturilor aferente exerciţiilor viitoare

În vederea aplicării principiului independenţei exerciţiilor, în contul „Profit şi pierdere” se recunosc doar cheltuielile şi veniturile curente. Cele aferente exerciţiilor viitoare se separă cu ajutorul contului 471 „Cheltuieli în avans” şi 472 „Venituri în avans”. Sunt **conturi de regularizare.**

Contul 471 „Cheltuieli în avans” – este un cont de **activ:**
- se debitează cu cheltuielile perioadei viitoare;
- se creditează cu cheltuielile ajunse la scadenţă şi devenite curente.

Soldul final debitor reflectă cheltuielile neajunse încă la scadenţă. Se dezvoltă în analitic după natura cheltuielii.

Exemplu: În luna decembrie a exerciţiului „N” se achită poliţa de asigurare a mijloacelor de transport pentru exerciţiul viitor, în sumă de 1200 lei. Înregistrarea este:

“Cheltuieli în avans/ asig.”	471	=	401	“Furnizori”	1200

În exerciţiul „N+1” se va face înregistrarea lunară:

“Cheltuieli de asigurare”	613	=	471	“Cheltuieli în avans/ asig.”	100

Lunar cu $\frac{1200\ lei}{12\ luni} = 100\ lei/luna$

Contul 472 „Venituri în avans” – este un cont de **pasiv:**
- se creditează cu veniturile realizate pentru perioada viitoare;
- se debitează cu veniturile ajunse la scadenţă şi devenite curente.

Poate avea **sold final creditor** care reflectă veniturile neajunse încă la scadenţă. Se dezvoltă în analitic, după natura venitului.
Exemplu: În luna decembrie „N” se facturează chiria cuvenită pentru spaţiile comerciale închiriate în sumă de 3600 lei pentru exerciţiul viitor. Înregistrarea este:

“Clienţi”	4111 =		472	“Venituri în avans/ din chirii”	3600

În exerciţiul „N+1” se va înregistra venitul lunar aferent perioadei:

“Venituri în avans/din chirii ”	472 =		706	”Venituri din chirii”	300

Lunar cu $\frac{3600\ lei}{12\ luni} = 300\ lei/luna$

7.1.5. Constituirea şi/sau ajustarea provizioanelor pentru riscuri viitoare

Provizioanele se constituie şi se recunosc pentru obligaţii generate de evenimente trecute, dar care sunt independente de acţiunile viitoare ale societăţii.

Astfel, provizioanele se pot constitui pentru:

- procese sau litigii viitoare;
- cheltuieli privind garanţia acordată clienţilor;
- acţiuni de restructurare a activităţii;
- cheltuieli de reparaţii capitale planificate a se efectua în viitor, etc.

Constituirea şi majorarea/micşorarea sau anularea provizioanelor necesită, de regulă, utilizarea a trei conturi: un cont de provizioane, un cont de cheltuieli cu provizioane şi un cont de venituri din provizioane.

Conturile de provizioane sunt conturi de **pasiv.**
- **se creditează** cu constituirea sau majorarea provizioanelor;
- **se debitează** cu micşorarea sau anularea provizioanelor.

Pot avea **sold final creditor** care reflectă provizioanele constituite şi neanulate.

Exemplu:

Societatea comercială **A** a cumpărat bunuri de la societatea **B**, in valoare de 9.000 lei. Deoarece societatea **A**, nu şi-a achitat datoria pe care o avea, ea este dată in judecată de **B,** care pretinde penalităţi de 6.000 lei**.** Avocatul societăţii **A,** estimează că societatea va fi obligată de instanţă să plătească numai 5.000 lei.

La finele exerciţiului „N" se va constitui un provizion în sumă de 5.000 lei:

"Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	6812	=	1511 "Provizioane pentru litigii"	5.000

În exerciţiul „N+1", instanţa hotărăşte că societatea **A** trebuie să plătească penalităţi totale de 4.800 lei, pentru neîndeplinirea clauzelor contractuale:

"Despăgubiri, amenzi, penalităţi"	6581	=	4011 "Furnizori"	4.800

Concomitent, se anulează provizionul:

"Provizioane pentru litigii"	1511	=	7812"Venituri din provizioane"	5000

După parcurgerea tuturor acestor etape se procedează la determinarea rezultatului şi a impozitului pe profit.

Se regularizează impozitul înregistrat în cursul anului, după care se întocmeşte cea de-a doua balanţă de verificare, care este definitivă. Balanţa rezultată stă la baza întocmirii bilanţului contabil şi a contului de profit şi pierdere.

7.2. Întocmirea şi prezentarea bilanţului contabil şi a contului „Profit şi pierdere”

Un element care corespunde definiţiei unei structuri din situaţiile financiare **trebuie recunoscut** dacă:

- *există probabilitatea ca orice beneficiu economic viitor asociat să intre sau să iasă din întreprindere;*
- *elementul are un cost sau o valoare care poate fi evaluată in mod credibil.*

În ceea ce priveşte beneficiile economice viitoare se ia în calcul informaţia existentă in momentul întocmirii bilanţului. Evident, aceasta are un grad de incertitudine determinată de factorii externi întreprinderii.

Un activ este recunoscut in bilanţ **dacă este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor** de către întreprindere şi dacă activul **are un cost** sau o valoare **care poate fi evaluată in mod credibil.**

Recunoşterea unei datorii are loc atunci când există **probabilitatea unei ieşiri de resurse** (purtătoare de beneficii economice viitoare) pentru lichidarea ei, iar **valoarea** la care are loc lichidarea **este evaluată in mod credibil.**

Veniturile şi cheltuielile se recunosc in contul de profit şi pierderi în următoarele condiţii:

- *veniturile se recunosc dacă au generat o creştere a beneficiilor economice viitoare, concretizată în creşterea unui activ sau diminuarea unei datorii, această modificare trebuind să fie evaluată în mod credibil;*
- *cheltuielile se recunosc dacă au generat o micşorare a beneficiilor economice viitoare, concretizată în micşorarea unui activ sau creşterea unei datorii, modificarea trebuind să fie evaluată în mod credibil.*

Întocmirea bilanţului contabil se face pe baza balanţei de verificare din care **se preiau soldurile finale ale conturilor de active, datorii şi capitaluri proprii**. Unele solduri se transpun in bilanţ ca atare, fără nici o prelucrare suplimentară. De exemplu, soldul creditor al conturilor „Capital social”, „Rezultatul reportat”, „Profit sau pierdere”.

Alte solduri se cumulează; astfel pentru determinarea trezoreriei se cumulează soldurile finale debitoare ale conturilor „Casa în lei”, „Casa în valută”, „Conturi la bănci în lei”, „Conturi la bănci în valută”, „Acreditive în lei”, „Acreditive în valută”, etc. Pentru a determina creanţele se cumulează soldurile debitoare ale conturilor de creanţe: „Clienţi”, „Efecte de încasat”, „Furnizori - debitori”, „Debitori diverşi”.

Pentru a stabili datoriile se cumulează soldurile creditoare ale conturilor de datorii „Furnizori”, „Clienţi-creditori”, „Efecte de plată”, „Creditori diverşi”.

În alte situaţii se rectifică soldurile unor conturi, ca de exemplu:

- din soldul final al conturilor de imobilizări se scade soldul final creditor al conturilor de amortizare a imobilizărilor şi al conturilor de ajustări de valoare a imobilizărilor;
- la soldul final al conturilor de stocuri se adaugă sau se scade diferenţa de preţ aferentă stocurilor şi se scade soldul final al conturilor de ajustare a valorii stocurilor.

Bilanţul ne prezintă informaţii la 01 ianuarie „N" si la 31 decembrie „N", ceea ce ne permite sa analizăm evoluţia activelor, datoriilor şi a capitalurilor proprii între cele două date.

In bilanţ se determină:

- totalul activelor imobilizate;
- totalul activelor circulante;
- totalul datoriilor curente;
- activele curente nete;
- totalul activelor minus datorii curente;
- totalul datoriilor cu scadenţă mai mare de un an;
- capitalurile proprii ale entităţii.

În continuare vom reda balanţa de verificare a unei entităţi economice şi pe baza ei vom proceda, conform regulilor expuse, la întocmirea bilanţului contabil (anexele 1 şi 2).

Pentru întocmirea contului " Profit si pierdere", se preiau din balanţa de verificare rulajele cumulate in an ale conturilor de cheltuieli şi venituri.

Aceasta structură a situaţiilor financiare ne oferă următoarele informaţii (anexa 3) :

- cifra de afaceri netă (volumul vânzărilor de bunuri de natura stocurilor, prestărilor de servicii şi executărilor de lucrări, din care s-a scăzut valoarea reducerilor comerciale acordate de-a lungul anului şi s-au adăugat eventualele subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri). Se obţine prin însumarea rulajelor creditoare ale conturilor din grupa 70 „Cifra de afaceri netă" şi a contului „Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri", din care se scad rulajele lor debitoare;
- venituri din exploatare;
- cheltuieli din exploatare;
- profitul sau pierderea din exploatare;
- venituri financiare;
- cheltuieli financiare;
- profitul sau pierderea financiar (ă);
- profitul sau pierderea curent (ă), ca suma a celor doua rezultate;
- venituri extraordinare;
- cheltuieli extraordinare;
- profitul sau pierderea extraordinar (ă);

- venituri totale;
- cheltuieli totale;
- profitul sau pierderea exerciţiului financiar;
- impozit pe profit;
- profitul sau pierderea net(ă) a exerciţiului financiar.

Bilanţul ne oferă informaţii sintetizate cu privire la situaţia activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii **la un moment dat** (începutul, respectiv sfârşitul exerciţiului), în timp ce **contul „Profit şi pierderi" ne prezintă informaţii** cu privire la mărimea totală a cheltuielilor şi veniturilor, realizată de societate **pe tot parcursul exerciţiului financiar.**

Deoarece bilanţul şi contul „Profit şi pierdere" ne oferă asemenea informaţii sintetizate, detalierea lor se face prin întocmirea celorlalte situaţii finale, precum „Situaţia modificării capitalului propriu", „Situaţia fluxurilor de trezorerie" si „Note explicative şi politici contabile".

Întrebări recapitulative

1. Care sunt structurile situaţiilor financiare?
2. Enumeraţi lucrările de închidere a exerciţiului.
3. Care este scopul inventarierii?
4. Cum se stabilesc diferenţele la inventar şi cum se înregistrează în contabilitate?
5. Explicaţi cum se actualizează elementele monetare în valută şi cum înregistrează diferenţele de curs valutar.
6. Cum se realizează principiul independenţei exerciţiilor?
7. Caracterizaţi conturile "Cheltuieli în avans" şi "Venituri în avans" şi exemplificaţi modul de funcţionare al lor.
8. Ce cunoaşteţi cu privire la provizioane pentru riscuri viitoare?
9. Care sunt criteriile de recunoaştere:
   - a activelor şi datoriilor în bilanţ;
   - a cheltuielilor şi veniturilor în contul "Profit şi pierdere";
10. Ce informaţii ne oferă bilanţul? Dar contul "Profit şi pierdere"?
11. Ce alte structuri ale situaţiilor finaciare cunoaşteţi?

Răspunsurile la întrebările recapitulative se vor insera în caietul de lucrări aplicative si se vor trimite pe adresa de email a tutorelui desemnat la această disciplină.

BILANŢ PRESCURTAT
la data de 31 Decembrie "N"

- lei -

Denumirea elementelor		Nr. rd.	Sold la	
			Începutul exerciţiului financiar	Sfârşitul exerciţiului financiar
A		B	1	2
A.	**ACTIVE IMOBILIZATE**			
	I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (.201+203+205+2071-2075+208+233+234-280-290-2933)	01	38.397	47.053
	II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.211+212+213+214+231+232-281-291-2931)	02	990.403	1.123.873
	III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct.261+263++264+265+267*-296*)	03	677	677
	ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd.01 la 03)	04	1.029.477	1.171.603
B.	**ACTIVE CIRCULANTE**			
	I. STOCURI (ct.301+302+303+/-308+331+332+341+345+346 +/-348+351+354+356+357+358+361+/-368+371+/-378+381+/-388-391-392-393-394-395-396-397-398+4091-4428)	05	2.129	2.363
	II. CREANŢE[29] (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element). (ct. 267*-296*+4092+411+413+418+425+4282+431**+437**+ +4382+441**+4424+4428**+444**+445+446**+ +447**+4482+451**+453**+456**+4582+461+473**-491-495-496+5187)	06	342.454	541.986
	III. INVESTIŢII PE TERMEN SCURT (ct. 501+505+506+508+5113+5114-591-595-596-598)	07		
	IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5112+512+531+532+541+542)	08	112.790	59.887
	ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	457.373	604.236
C.	**CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)**	10	14.820	33.453
D.	**DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN** (ct.161+162+166+167+168-169+269+401+403+404+ +405+408+419+421+423+424+426+427+4281+431***+	11	1.444.694	1.520.552

[29] Sumele înscrise la acest rand şi preluate din contul 267 reprezintă creanţele aferente contractelor de leasing financiar şi a altor contracte assimilate, precum şi alte creanţe imobilizate, scadente într-o perioadă mai mică de 12 luni.

	+437***+4381+441***+4423+4428***+444***+446*** +447***+4481+451***+453***+455+456***+457+4581 462+473***+509+5186+519)				
E.	**ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE** (rd. 09+10-11-18)		12	(972.501)	(882.863)
F.	**TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE** (rd. 04+12-17)		13	56.976	288.740
G.	**DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN** (ct.161+162+166+167+168-169+269+401+403+404+405+408+419+421+423+424+ +426+427+4281+431***+437***+4381+441***+4423+ +4428***+444***+446***+447***+4481+451***+ +453***+455+456***+457+4581+462+473***+509+ +5186+519)		14		
H.	**PROVIZIOANE** (ct. 151)		15		
I.	VENITURI ÎN AVANS (rd.17 şi 18), din care:		16		
	ct. 131+132+133+134+138		17		
	ct.472		18		
J.	**CAPITAL ŞI REZERVE**				
	I. CAPITAL (rd. 20 la 22), din care:		19	3.200	3.200
	- capital subscris vărsat (ct.1012)		20	3.200	3.200
	- capital subscris nevărsat (ct.1011)		21		
	- patrimoniul regiei (ct. 1015)		22		
	II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)		23		
	III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)		24		
	IV. REZERVE (ct. 106)		25	640	640
	Acţiuni proprii (ct.109)		26		
	PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct.117)	SOLD C	27		53.136
		SOLD D	28	480.944	
	VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIŢIULUI FINANCIAR (ct.121)	SOLD C	29	534.720	231.764
		SOLD D	30		
	Repartizarea profitului (ct. 129)		31	640	
	CAPITALURI PROPRII – TORAL (rd.19+23+24+25-26+27-28+29-30-31)		32	56.976	288.740
	Patrimoniul public (ct.1016)		33		
	CAPITALURI – TOTAL (rd.32+33)		34	56.976	288.740

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective
**) Solduri debitoare ale conturilor respoctive
***) Solduri creditoare ale contiurilor respective

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE
la data de 31 Decembrie „N”

20 - lei -

Denumirea indicatorilor			Nr. rd.	Exerciţiul financiar	
				Precedent	Curent
A			B	1	2
1.	Cifra de afaceri netă (rd. 02 la 05)		01	4.808.093	5.772.678
	Producţia vândută (ct. 701+702+703+704+705+706+708)		02	4.808.093	5.751.261
	Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)		03		21.417
	Venituri din dobânzi înregistrate de entităţile al căror obiect principal de activitate îl constituie leasingul (ct. 766)		04		
	Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 7411)		05		
2.	Variaţia stocurilor de produse finite şi a producţiei în curs de execuţie (711)	Sold C	06		
		Sold D	07		
3.	Producţia realizată de entitate pentru scopurile sale proprii şi capitalizată (ct. 721+722)		08		
4.	Alte venituri din exploatare		09	1.076	19.039
VENITURI DIN EXPLOATARE – TOTAL (rd. 01 + 06 – 07 + 08 + 09)			10	4.809.169	5.791.717
5.	a) Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile (ct.601+602 – 7412)		11	110.938	199.040
	Alte cheltuieli materiale (ct.603+604+606+608)		12	193.263	157.144
	b) Alte cheltuieli externe (cu energie şi apă) (ct. 605 – 7413)		13	48.463	85.830
	c) Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)		14	-	20.455
6.	Cheltuieli cu personalul (rd. 15 + 16), din care:		15	2.028.075	3.160.642
	a) Salarii şi indemnizaţii[30] (ct. 641+642 – 7414)		16	1.461.741	2.301.889
	b) Cheltuieli cu asigurările şi protecţia socială (ct.645 – 7415)		17	566.334	858.753
7.	a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale şi necorporale (rd. 19 – 20)		18	43.961	173.616
	a.1) Cheltuieli (ct. 6811+6813)		19	43.961	173.616
	a.2) Venituri (ct. 7813)[31]		20		
	b) Ajustarea valorii activelor circulante (rd. 22 – 23)		21		
	b.1) Cheltuieli (ct. 654+6814)		22		
	b.2) Venituri (ct. 754+7814)		23		

[30] La acest rând se cuprind şi drepturile colaboratorilor, stabilite potrivit legislaţiei muncii, care se preiau din rulajul debitor al contului 621 „Cheltuieli cu colaboratorii”, analitic „Colaboratori persoane fizice”.
[31] Pentru contul de Profit şi pierdere la data de 31.12.2006, pe coloana aferentă exerciţiului financiar precedent (2005), entităţile care au aplicat OMFP 94/2001 vor înscrie la acest rând şi rulajul contului 7815 „Venituri din fondul comercial negativ”.

8.	Alte cheltuieli de exploatare (rd. 25 la 28)	24	1.719.479	1.690.480
	8.1. Cheltuieli privind prestaţiile externe (ct.611+612+613+614+621+622+623+624+625+626+627+ +628-7416)	25	1.661.280	1.606.449
	8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (ct.635)	26	34.031	46.606
	8.3. Cheltuieli cu despăgubiri, donaţii şi active cedate (ct.658)	27	24.168	37.425
	Cheltuieli privind dobânzile de refinanţare înregistrate de entitate al căror obiect principal de activitate îl constituie leasingul financiar (ct.666*)	28		
	Ajustări privind provizioanele pentru riscuri şi Cheltuieli (rd. 30 - 31)	29		
	- Cheltuieli	30		90.000
	- Venituri	31		90.000
CHELTUIELI DE EXPLOATARE – TOTAL (rd. 11 la 15 + 18 + 21 + 24 + 29)		32	4.144.179	5.487.207
PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE:				
	- Profit (rd. 10 - 32)	33	664.990	304.510
	- Pierdere (rd. 32 - 10)	34		
9.	Venituri din interese de participare (ct. 7611+7613)	35		
	- din care, venituri obţinute de la entităţile afiliate	36		
10.	Venituri din alte investiţii financiare şi împrumuturi care fac parte din activele imobilizate (ct. 763)	37		
	- din care, venituri obţinute de la entităţile afiliate	38		
11.	Venituri din dobânzi (ct. 766*)	39	516	391
	- din care, venituri obţinute de la entităţile afiliate	40		
	Alte venituri financiare (ct. 762+764+765+767+768)	41	157.692	93.885
VENITURI FINANCIARE – TOTAL (rd. 35 + 37 + 39 + 41)		42	158.208	94.276
12.	Ajustarea valorii imobilizărilor financiare şi a investiţiilor financiare deţinute ca active circulante (rd. 44 - 41)	43		
	- Cheltuieli (ct.686)	44		
	- Venituri (ct. 786)	45		
13.	Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666*-7418)	46	1.526	1.283
	- din care, cheltuielile în relaţia cu entităţile afiliate	47		
	Alte cheltuieli financiare (ct.663+664+665+667+668)	48	70.223	108.583
CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 43 + 46 + 48)		49	71.749	109.866
PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIAR(Ă):				
	- Profit (rd. 42 - 49)	50	86.459	
	- Pierdere (rd. 49 - 42)	51		15.590
14.	**PROFITUL SAU PIERDEREA CURENT(Ă):**			
	- Profit (rd. 10 + 42 - 32 - 49)	52	751.449	288.920

	- Pierdere (rd. 32 + 49 - 10 - 42)	53		
15.	Venituri extraordinare (ct.771)	54		
16.	Cheltuieli extraordinare (ct.671)	55		
17.	**REZULTATUL EXTRAORDINAR:**			
	- Profit (rd. 54 - 55)	56		
	- Pierdere (rd. 55 - 54)	57		
VENITURI TOTALE (rd. 10 + 42 + 54)		58	4.967.377	5.890.437
CHELTUIELI TOTALE (rd. 32 + 49 + 55)		59	4.215.928	5.601.517
18.	**PROFITUL SAU PIERDEREA BRUT(Ă):**			
	- Profit (rd. 58 - 59)	60	751.449	288.920
	- Pierdere (rd. 59 - 58)	61		
19.	**IMPOZITUL PE PROFIT (ct.691)**[32]	63	216.729	57.156
20.	Alte impozite neprezentate în elementele de mai sus (ct.698)	63		
21.	**PROFITUL SAU PIERDEREA NET(Ă) AL EXERCIŢIULUI FINANCIAR:**			
	- Profit (rd. 60 - 62 - 63)	64	534.720	231.764
	- Pierdere (rd. 61 + 62 + 63) (rd. 62+63-60)	65		

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective

ADMINISTRATOR, **ÎNTOCMIT,**

Numele şi prenumele _____ Numele şi prenumele _____

Semnătura _____ Semnătura _____

Ştampila unităţii

[32] Pentru contul de Profit şi pierdere la 31.12.2006, pe coloana aferentă exerciţiului financiar precedent (2005), entităţile care au aplicat OMFP 94/2001 vor înscrie la acest rând şi cheltuiela netă cu impozitul pe profit anual (ct.6912 – 791).

BALANŢA DE VERIFICARE SINTETICĂ

Data: decembrie N Tip balanţă: luna curentă
Data listării

Cont	Denumire cont	Sold la începutul anului		Rulaje lunare		Rulaje cumulate		Solduri finale	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
101	*Capital*	*0*	*3.200*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*3.200*
1012	Capital subscris vărsat	0	3.200	0	0	0	0	0	3.200
106	*Rezerve*	*0*	*640*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*640*
1061	Rezerve legale	0	640	0	0	0	0	0	640
117	Rezultatul reportat	480.944,16	0	0	0	0	534.079,85	0	53.135,69
121	Profit sau pierdere	0	534.719,85	751.498,06	727.453,48	6.283.393,88	5.980.437,81	0	231.763,78
129	Repartizarea profitului	640	0	0	0	0	640	0	0
151	*Provizioane*	*0*	*0*	*90.000,00*	*0*	*90.000*	*90.000*	*0*	*0*
1518	Alte provizioane	0	0	90.000,00	0	90.000	90.000	0	0
167	Alte împrumuturi şi datorii asimilate	0	12.672,41	0	0	12.672,41	0	0	0
205	Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi ...	0	0	0	0	2.171,85	0	2.171,85	0
208	Alte imobilizări necorporale	44.403,96	0	0	0	27.137,69	0	71.541,65	0
211	*Terenuri şi amenajări de terenuri*	*85.994,23*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*85.994,23*	*0*
2112	Amenajări de terenuri	85.994,23	0	0	0	0	0	85.994,23	0
212	Construcţii	622.512,35	0	78.622,97	0	134.721,90	0	757.234,25	0
213	*Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii*	*213.917,47*	*0*	*3.006,14*	*0*	*197.427,16*	*0*	*411.344,63*	*0*
2131	Echipamente tehnologice	20.031,60	0	0	0	4.318	0	24.349,60	0
2132	Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare	59.007,57	0	3.006,14	0	88.298,45	0	147.306,02	0
2133	Mijloace de transport	134.878,30	0	0	0	104.810,70	0	239.689	0
214	Mobilier, aparatură birotică..	42.804.86	0	0	0	28.811,36	0	71.616,22	0
231	Imobilizări corporale în curs	74.527,77	0	4.095,20	78.622,97	9.966,03	84.493,80	0	0
267	*Creanţe imobilizate*	*677,05*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*677.05*	*0*
2678	Alte creanţe imobilizate	677,05	0	0	0	0	0	677,05	0
280	*Amortizări privind imobilizările*	*0*	*6.007,44*	*0*	*2.047,59*	*0*	*20.652,80*	*0*	*26.660,23*

	necorporale								
2805	Amortizare concesiuni, brevete, licenţe, etc.	0	0	0	60,33	0	663,63	0	663,63
2808	Amortizarea altor imobiliz. nc	0	6.007,44	0	1.987,26	0	19.989,17	0	25.996,61
281	*Amortizarea privind imobilizările corporale*	*0*	*49.353,07*	*0*	*14.694,51*	*0*	*152.963,36*	*0*	*202.316,43*
2811	Amortizarea amenajărilor de terenuri	0	0	0	716,62	0	8.599,43	0	8.599,43
2812	Amortizarea construcţiilor	0	0	0	5.655,10	0	64.658,72	0	64.658,72
2813	Amortizarea instalaţiilor, mij. de transp. animalelor şi pl.	0	47.840,57	0	7.817,29	0	75.154,30	0	122.994,86
2814	Amortizarea altor imobilizări corporale	0	1.512	0	505,50	0	4.550,91	0	6.063,42
302	*Materiale consumabile*	*355,97*	*0*	*5.424,63*	*5.424,63*	*147.272,95*	*147.628,93*	*0*	*0*
3021	Materiale auxiliare	0	0	2.956,60	2.956,60	49.991,77	49.991,77	0	0
3023	Materiale pentru ambalat	310,37	0	99,90	99,90	39.558,59	39.868,97	0	0
3024	Piese de schimb	0	0	45,29	45,29	4.335,66	4.335,66	0	0
3028	Alte materiale consumabile	45,60	0	2.322,84	2.322,84	53.386,94	53.432,54	0	0
303	Materiale de natura obiectelor de inventar	1.773,21	0	2.780,30	6.117,30	126.991,13	126.991,13	1.773,21	0
371	Mărfuri	0	0	1.790,35	1.790,34	22.136,22	21.114,03	1.022,19	0
378	Diferenţe de preţ la mărfuri	0	0	-2.794,83	-1.790,34	-18.167,92	-17.735,19	0	432,73
381	Ambalaje	0	0	0	0	760	760	0	0
401	Furnizori	0	79.310,44	215.327,15	169.654,03	2.450.440,24	2.411.774,39	0	40.644,59
404	Furnizori de imobilizări	0	16.832,40	13.989,21	8.450,60	398.486,84	386.527,74	0	4.873,30
408	Furnizori-facturi nesosite	0	21.721,27	0	20.582,60	0	-1.138,67	0	20.582,60
409	*Furnizori-debitori*	*296,93*	*0*	*-3.405,70*	*689,98*	*13.421,72*	*13.012,65*	*706*	*0*
4091	Furnizori-debitori pt. cumpărări de bunuri de natura stocurilor	0	0	-4.201,68	0	8.710,42	8.710,42	0	0
4092	Furnizori-debitori pt. prestări de servicii şi executări lucrări	296,93	0	795,98	689,98	4.711,30	4.302,23	706	0
411	*Clienţi*	*941,04*	*0*	*616.275,66*	*653.491,12*	*5.745.220,63*	*5.592.768,16*	*153.393,51*	*0*
4111	Clienţi	941,04	0	616.275,66	653.491,12	5.745.220,63	5.592.768,16	153.393,51	0
418	Clienţi-facturi de întocmit	85.673,97	0	12.539,35	0	8.085,38	0	93.759,35	0

419	Clienţi-creditori	0	193.145,17	461.493,15	461.493,15	5.019.005,25	4.825.860,25	0	0
421	Personal - salarii datorate	0	31.132,70	365.895,00	351.011,00	2.229.121,52	2.274.400,82	0	76.412,00
423	Personal ajutoare materiale dat	0	2.044,40	4.859,00	2.879,00	47.888,30	48.722,90	0	2.879,00
425	Avansuri acordate personalului	0	0	172.531,00	172.531,00	921.574,13	921.574,13	0	0
426	Drepturi de personal neridicate	0	0	0	0	6	6	0	0
427	Reţineri din salarii dat terţilor	0	171,14	0	0	171.14	0	0	0
428	*Alte datorii şi creanţe leg pers*	*0*	*0*	*0*	*0*	*-426,00*	*-965,00*	*539,00*	*0*
4282	Alte creanţe în legătură cu pers	0	0	0	0	-426	-965	539	0
431	*Asigurări sociale*	*0*	*90.018,54*	*111.786,70*	*157.937,00*	*963.625,22*	*1.029.625,33*	*0*	*156.018,66*
4311	Contribuţia unităţii la asigurări sociale	0	44.888,80	55.630,51	79.139,00	478.566,13	510.897,33	0	77.220,00
4312	Contribuţia personalului la asigurări sociale	0	17.805,10	22.249,13	31.177,00	194.881,33	208.253,23	0	31.177,00
4313	Contribuţia angajatorului ptr. asigurări sociale de sănătate	0	14.196,41	17.560,06	24.648	150.680,03	161.131,62	0	24.648
4314	Contribuţia angajaţilor ptr. asigurări sociale de sănătate	0	13.128,23	16.347,00	22.973	139.497,72	149.343,15	0	22.973,66
437	*Ajutor de şomaj*	*0*	*5.534,08*	*9.516,30*	*12.731*	*81.103,62*	*88.300,44*	*0*	*12.730,89*
4371	Contribuţia unităţii la fondul de şomaj	0	4.377,45	7.373,30	10.563	62.870,85	69.056,39	0	10.563
4372	Contribuţia personalului la fondul de şomaj	0	1.156,63	2.143,00	2.168	18.232,78	19.244,04	0	2.167,90
441	Impozit pe profit	0	99.838,34	0	778,27	156.215,82	57.156	0	778,52
442	*Taxa pe valoarea adăugată*	*255.542,58*	*0*	*48.238,74*	*23.194,32*	*759.631,62*	*721.587,31*	*293.586,90*	*0*
4424	TVA de recuperat	252.074,48	0	21.762,07	1,55	374.600,67	336.372,15	290.303	0
4426	TVA deductibilă	0	0	22.477,36	22.447,36	379.907,86	379.907,86	0	0
4427	TVA colectată	0	0	715,41	715,41	5.307,29	5.307,29	0	0
4428	TVA neexigibilă	3.468,10	0	3.283,90	0	-184,20	0	3.283,90	0
444	Impozit pe venituri din salarii	0	44.012,92	26.537,51	41.735	250.189,14	247.911,22	0	41.735
446	Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	0	0	99	99	8.514,02	8.514,02	0	0
447	Fonduri speciale, taxe şi asim	0	1.627,01	4.054,20	4.811	37.019,74	40.198,72	0	4.806
448	*Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului*	*0*	*138,99*	*0*	*0*	*5.112,31*	*4.973,32*	*0*	*0*
4481	Alte datorii faţă de buget	0	138,99		0	5.112,31	4.973,32	0	0

455	*Sume datorate asociaţilor*	*0*	*845.895,43*	*0*	*14.065,43*	*897.496,43*	*1.206.392,50*	*0*	*1.154.791,50*
4551	Asociaţi – conturi curente	0	845.895,43	0	14.065,43	897.496,43	1.206.392,50	0	1.154.791,50
462	Creditori diverşi	0	600	0	0	12.241,48	15.941,48	0	4.300
471	Cheltuieli înregistrate în avans	14.820,40	0	356,60	5.143,41	99.546	80.912,74	33.453,67	0
473	Decontări din operaţii în curs de clarificare	0	0	0	0	2.399,92	2.399,92	0	0
512	*Conturi curente la bănci*	*100.580,91*	*0*	*1.278.897,09*	*1.336.304,93*	*12.447.206,18*	*12.510.992,66*	*36.794,43*	*0*
5121	Conturi la bănci în lei	21.037,40	0	626.312,20	642.025,14	5.826.480,91	5.841.984,28	5.534,03	0
5124	Conturi la bănci în valută	79.543,51	0	652.584,89	694.279,79	6.620.725,27	6.669.008,39	31.260,40	0
531	*Casa*	*1.477,23*	*0*	*60.467,84*	*61.938,30*	*487.984,45*	*485.719,66*	*3.742,03*	*0*
5311	Casa în lei	1.477,23	0	60.080,76	61.938,30	424.305,15	425.762,99	19,40	0
5314	Casa în devize	0	0	387,08	0	63.679,30	59.956,67	3.722,63	0
532	*Alte valori*	*10.731,50*	*0*	*6.220*	*6.220*	*168.880,30*	*162.468,80*	*17.143*	*0*
5328	Alte valori	10.731,50	0	6.220	6.220	168.880,30	162.468,80	17.143	0
542	Avansuri de trezorerie	0	0	0	0	34.036,77	31.828,99	2.207,78	0
581	Viramente interne	0	0	671.909,67	671.909,67	6.023.469,93	6.023.469,93	0	0
602	*Cheltuieli cu materiale consum.*	*0*	*0*	*18.568,23*	*18.568,23*	*199.040,21*	*199.040,21*	*0*	*0*
6021	Chel. cu materiale auxiliare	0	0	2.956,60	2.956,60	49.991,77	49.991,77	0	0
6022	Cheltuieli priv. combustibilul	0	0	13.143,60	13.143,60	51.517,87	51.517,87	0	0
6023	Cheltuieli privind materialele pentru ambalat	0	0	99,90	99,90	39.868,97	39.868,97	0	0
6024	Chelt. priv. piesele de schimb	0	0	45,29	45,29	4.335,66	4.335,66	0	0
6028	Cheltuieli privind alte materiale consumabile	0	0	2.322,84	2.322,84	53.325,95	53.325,95	0	0
603	Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar	0	0	6.117,30	6.117,30	126.694,12	126.694,12	0	0
604	Cheltuieli privind materialele nestocate	0	0	2.011,06	2.011,06	29.689,70	29.689,70	0	0
605	Chelt. privind energia şi apa	0	0	6.725,12	6.725,12	85.829,94	85.829,94	0	0
607	Cheltuieli privind mărfurile	0	0	2.794,83	2.794,83	20.455,32	20.455,32	0	0
608	Cheltuieli privind ambalajele	0	0	0	0	760	760	0	0
611	Chelt. cu întreţinerea şi reparaţiile	0	0	4.499,89	4.499,89	29.960,85	29.960,85	0	0
612	Cheltuieli cu chiriile	0	0	67.226,48	67.226,48	813.524,70	813.524,70	0	0
613	Cheltuieli cu prime de asig.	0	0	5.143,41	5.143,41	65.922,65	65.955,65	0	0

623	Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate	0	0	16.462,44	16.462,44	58.145,68	58.145,68	0	0
624	Cheltuieli cu transportul	0	0	11.818,12	11.818,12	91.650,49	91.650,49	0	0
625	Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări	0	0	1.375	1.375	49.446,69	49.446,69	0	0
626	Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii	0	0	7.404,28	7.404,28	69.038,89	69.038,89	0	0
627	Cheltuieli cu servicii bancare şi asimilate	0	0	581,30	581,30	5.875,05	5.875,05	0	0
628	Alte cheltuieli cu servicii executate de terţi	0	0	24.325,28	24.325,28	422.850,68	422.850,68	0	0
635	Cheltuieli cu alte impozite , taxe şi vărsăminte asimilate	0	0	4.806	4.806	46.605,89	46.605,89	0	0
641	Cheltuieli cu salariile personalului	0	0	352.116	352.116	2.301.888,82	2.301.888,82	0	0
645	*Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială*	*0*	*0*	*114.350*	*114.350*	*863.196,96*	*863.196,96*	*0*	*0*
6451	Contribuţia unităţii la asigurări sociale	0	0	79.139	79.139	510.897,18	510.897,18	0	0
6452	Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj	0	0	10.563	10.563	69.056,39	69.056,39	0	0
6453	Contribuţia angajatorului ptr. asigurări sociale de sănătate	0	0	24.648	24.648	161.131,59	161.131,59	0	0
6458	Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială	0	0	0	0	122.111,80	122.111,80	0	0
654	Pierderi din creanţe	0	0	0	0	0,53	0,53	0	0
658	*Alte cheltuieli de exploatare*	*0*	*0*	*4.522,55*	*4.522,55*	*37.425,39*	*37.425,39*	*0*	*0*
6581	Despăgubiri, amenzi şi pen.	0	0	0	0	5.313,81	5.313,81	0	0
6582	Donaţii şi subvenţii acordate	0	0	0	0	10.807,77	10.807,77	0	0
6588	Alte cheltuieli de exploatare	0	0	4.522,55	4.522,55	21.303,81	21.303,81	0	0
665	Cheltuieli dif de curs valutar	0	0	83.130,40	83.130,40	108.583,10	108.583,10	0	0
666	Cheltuieli privind dobânzile	0	0	0	0	1.283,23	1.283,23	0	0
681	*Chelt. priv. amortizările, provizioanele şi ajustările ptr depr*	*0*	*0*	*16.742,10*	*16.742,10*	*263.616,16*	*263.616,16*	*0*	*0*
6811	Chelt. de exploatare privind	0	0	16.742,10	16.742,10	173.616,16	173.616,16	0	0

	amortizarea imobilizărilor								
6812	Chelt. de exploatare privind provizioanele	0	0	0	0	90.000	90.000	0	0
691	Cheltuieli cu impozit pe profit	0	0	778,27	778,27	57.156	57.156	0	0
704	Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	0	0	627.942,14	627.942,14	5.746.940,97	5.746.940,97	0	0
706	Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune, chirii	0	0	729,88	729,88	4.320,46	4.320,46	0	0
707	Venituri vânzarea mărfurilor	0	0	3.035,47	3.035,47	21.417,26	21.417,26	0	0
741	Venituri din subvenţii de exploatare	0	0	0	0	4.443,90	4.443,90	0	0
758	*Alte venituri din exploatare*	*0*	*0*	*4.443,55*	*4.443,55*	*19.039*	*19.039*	*0*	*0*
7582	Venituri din donaţii şi subvenţii	0	0	4.441,72	4.441,72	16.809,99	16.809,99	0	0
7588	Alte venituri din exploatare	0	0	1.83	1.83	2.229,01	2.229,01	0	0
765	Venituri din dif de curs valutar	0	0	1.272,81	1.272,81	93.885,40	93.885,40	0	0
766	Venituri din dobânzi	0	0	29,63	29,63	390,82	390,82	0	0
781	*Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activ. de exploatare*	*0*	*0*	*90.000*	*90.000*	*90.000*	*90.000*	*0*	*0*
7812	Venituri din provizioane	0	0	90.000	90.000	90.000	90.000	0	0
	Total general	**2.038.615,60**	**2.038.615,60**	**6.490.961,83**	**6.490.961,83**	**58.062.074,57**	**58.062.074,57**	**2.038.700,93**	**2.038.700,93**

DIRECTOR **ÎNTOCMIT** **C**